

المال والتجارة

Al Mal WalTEGARA

العوامل المؤثرة في
تغيير مراجعة الحسابات في قطر

المعالجة الضريبية للصفقات
التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية

حول اعتبار الضريبة على
السلع الرأس مالية من المدخلات

الفساد

الإداري

والسفر

الاستيراد



نفسك في حاجات كثيرة
قرض شخصي



نفسك تصرف مرتبك في أي وقت
خدمة تحويل الراتب



إن كبير إبتك خاويه
بطاقة فلو سي

بيفكر فيك.. طول الوقت وفي كل مكان



نفسك تداخرو وتستثمر
دفتر التوفير الاسكاني



نفسك في عيافة ائتمان دولية
بطاقة MasterCard



نفسك تعلم أولادك الإدخار
دفتر توفير الأطفال الشباب

IB
بنك التعمير والإسكان
بيفكر فيك

عايز تعرف تفاصيل أكثر..
اتصل ١٩٩٩٥

25
SILVER JUBILEE
اليوبيل الفضي

مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهريا

العدد ٤٢٩ - يناير ٢٠٠٥ م

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير

أحمد عاقله عبد الرحمن

نائب رئيس التحرير

أ. د. / طلحة أسعد

نائب رئيس التحرير

أ. د. / كامل عمران

هيئة المحكمين

أ. د. / شوقي حسين عبدالله	أ. د. / أحمد سالم الزيات	أ. د. / السيد حمدي المعاز
أ. د. / يسرى خضر إسماعيل	أ. د. / الدسوقي حامد أبو زيد	أ. د. / عبدالله أمين جماعة
أ. د. / على أحمد شاكر	أ. د. / محيي الدين الأزهرى	أ. د. / شوقي سيف النصر
أ. د. / محمد عثمان إسماعيل	أ. د. / منصور حامد حسن	أ. د. / سعد السعيد عبدالرازق
أ. د. / سعيد توفيق عباس	أ. د. / عصام الدين العناني	أ. د. / محمد محمود يوسف

في هذا العدد

كلمة العدد

● الضاد الإدارى والسفّه الاستيرادى

رئيس التحرير ٢

● العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات فى قطر، دراسة تحليلية ميدانية، (تكلمة) دكتور / أحمد سباعى قطب ٤

● المعالجة الضريبية للصقات التى تتم من خلال التجارة الإلكترونية (المشكلات ومقترحات العلاج) ١٩

إعداد / إلهام محمد الصحابى عبدالقهار

● عشر مشكلات فى ضريبة المبيعات وحلولها على ضوء الأحكام النهائية والباتة الصادرة من محكمة ٢٤

النقض والمحكمة الإدارية العليا وأحكام القضاء المدنى والإدارى المستشار القانونى / دوقايل يونس

● سؤال.. حول اعتبار الضريبة على السلع الرأسمالية من المدخلات (يجيب عليه) دكتور / سمير سعد مرقص ٤٦

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الإشترابات

ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهاً	سوريا ٥٠ ل.س	ليبيا ٥٠٠ درهم
لبنان ٧٥٠٠ ليرة	السودان ٤٠ جنيهاً	العراق ١٠٠٠ فلس
الأردن ١ دينار	الجزائر ٥ دينارات	الكويت ٨٠٠ فلس
السمودية ١٠ ريالات	دول الخليج ١٠٠ درهم	

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكى فى جميع الدول العربية
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس ٥٧٥٠٤١٩

مكتبه الإلكتروني



الفساد الإداري والسفه الاستبدادي

كلمة العدد

بقلم

محاسب

أحمد عاقل عبد الرحمن

رئيس مجلس الإدارة

صناعات منتشرة في دول
المنطقة .

لقد فعلنا ذلك في أنفسنا
جرياً وراء أنانية البعض
وفساد الذمم ، الكل يسعى
لتحقيق الثروة وبسرعة
معرضاً عن مصلحة شعب
يبحث عن كسرة خبز .

إن الدين العام وصل إلى ما
وصل إليه ، إلى درجة أن
يتعدى ما هو مخصص
للتعليم والصحة مما أثر على
الخدمات وحجمها ومدى
تغطيتها لكافة أفراد الشعب
وعلى مسار الحياة وأعجز
الدولة عن الوفاء بالتزاماتها
وسداد المستحقات عليها
مما أوجد حالة من الركود

وتدبير العملة من أجل سفه
استيراد مفتوح بدون ترشيد
من أول اللبان وأكل الكلاب
إلى الأثاث الفاخر وأشياء لا
يعرفها إلا حملة الملايين
السهلة .

كان من الأجدى للسادة
المسؤولين عن التجارة
الخارجية والاستيراد
المفتوح على مصراعيه أن
ينظروا لحجم الدين العام ،
ولا يقولون نعم للحرية ولا
عودة للانغلاق - لأنها حرية
مدمرة للصناعة ... بلدنا
كان يوماً ما له شأنه في
المنطقة التي نعيش فيها
وأصبحنا اليوم نتراجع
وبسرعة وسط زحام

الآن اقتصاد الدولة يمر
بمنعطف خطير يزداد
خطورة مع بداية العام
الجديد ومع تتابع الأحداث
خلال السنوات الأخيرة نجد
كثيراً من مراكز القوى
التجديدة وراء هذا الخراب
واستنزاف المال العام ، نحن
أطلقنا الأقمار الصناعية
وحلقنا وسط العشرات من
المحطات الهوائية
المسموعة والمرئية وكأننا
وصلنا للكمال .

هذا النوع من السفه حملت
الدولة كثيراً من الأعباء
يزيد كل عام بسبب المظهر
ولا ضرورة له .

وأيضاً السياسة الاقتصادية

لنقص السيولة هذا بالإضافة إلى الخلل في الإيرادات العامة على حساب خلل وتشوهات ضريبة جمركية مما ترك أيضاً آثاره السيئة على الصناعة المحلية وتعرضها لمنافسة غير عادلة من جانب الاستيراد المفتوح من دول شرق آسيا ذات الدعم الحكومي الكبير ومن توابع ذلك إصابة الصناعة المصرية في مقتل فلها مستحقات طرف الدولة ولا تحصل عليها والبنوك لا تتوقف فوائدها - واستيراد للسلع المنافسة من خلال تشوهات جمركية قاتلة لأى استثمار صناعى حيث المنتج الجاهز يدخل إلى الأسواق بتعريفه جمركية تتساوى إن لم تكن تقل عن الجمارك المطبقة على الخامات ومستلزمات الإنتاج .

خلل فى كل مرافق الدولة -

والقرارات والقوانين تخضع لرغبات مراكز قوى جديدة فقانون محاربة الاحتكار لم يظهر إلى السطح حتى الآن بسبب مناقشة بعض المفسدين له ، ثم يعود مرة أخرى للأدراج حتى يستمر امتصاص دم الشعب دون مراعاة للمصلحة العامة للدولة .

إن الحكومة الجديدة عجزت عن استكمال إصلاحاتها خاصة الجمارك ، تلك الإصلاحات إذا تمت سيكون لها مردود إيجابى يزيد من إنعاش الاقتصاد تدريجياً لأنه إذا لم تسرع الحكومة باستكمال إزالة التشوهات الجمركية فلا أمل أن تصمد أى صناعة أمام الواردات من الدول العربية والتي تتمتع بمزايا كبيرة تمنحها تفوقاً على السلع المحلية وهذا ما نشاهده كل يوم فى المحلات والسوبر

ماركت حيث غزت السلع الغذائية وغيرها الأسواق المصرية واحتلت المكان المميز بدلاً من الصناعة المحلية .

إن مصر بهذا الخلل المالى والضريبى وكثرة المشاكل التى تواجهها الصناعة المصرية ويدون وضع جداول للأولويات أدى إلى زيادة حجم الاستيراد و إلى ضعف الصادرات مما أوجد خللاً فى الميزان التجارى وميزان المدفوعات .

أصبحت مصر دولة مستهلكة غيرمنتجة وغير مصدرة ، وتراجع مركزها فى جداول الاستثمار وهذا أدى إلى حدوث خلل فى هيكل الإنفاق العام حيث إن خدمة الدين تلتهم أكثر من ربع الإنفاق العام فالدين العام يحتاج إلى حلول سريعة وباترة فى الأمد المنظور .

العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر

« دراسة تطليلية ميدانية »

دكتور / أحمد سباعي قطب

عضو هيئة التدريس بكلية التجارة جامعة القاهرة ، ومعار حالياً لكلية الإدارة والاقتصاد بجامعة قطر

استكمالاً

لما سبق نشره في
العدد السابق

٣ - الدراسة الميدانية :

يتناول هذا الجزء من البحث الدراسة الميدانية التي أجريت على بيئة المراجعة في دولة (قطر) ، حيث تم دراسة وجهات نظر مراجعي الحسابات والمديرين الماليين بالشركات محل المراجعة في قطر حول عوامل تغيير مراجع الحسابات طبقاً للتقسيم السابق ، بالإضافة إلى التعرف على وجهات نظرهم في تأثير تغيير المراجع على كلا من أرباح الشركة محل المراجعة وسمعة مكتب المراجعة .

١/٣ - مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين ، الأولى هي فئة

المراجعين الذين يزاولون المهنة بدولة قطر ، والثانية هي فئة المديرين الماليين بالشركات التي تعمل بالدولة .
٢/٣ - جمع البيانات :

تم استخدام استبيان لتجميع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام ، تضمن القسم الأول أسئلة عن خصائص المراجعين والمدراء الماليين المشاركين في الدراسة وعن المكاتب أو الشركات التي يعملون بها ، وتضمن القسم الثاني العوامل المرتبطة بتغيير المراجع مقسمة إلى ست مجموعات هي (١) العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة . (٢) العوامل المرتبطة بتغييرات في الشركة محل المراجعة ، (٣) عوامل أخرى مرتبطة بالشركة محل

المراجعة . (٤) العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية (٥) العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة . (٦) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة .

أما القسم الثالث فقد تضمن تساؤلات حول تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة وعلى سمعة مكتب المراجعة . وقد تم توزيع الاستبيان على ٥٠ مراجعاً يزاولون العمل في مختلف مكاتب المراجعة العاملة في قطر ، وقد تم تلقي ردود الاستبيانات من ٣٨ مراجعاً بما يمثل ٧٦% معدل استجابة ، كما تم توزيع الاستبيان على ٦٠ من المديرين الماليين الذين يعملون بالشركات القطرية ورد منها ٣٤ استبياناً صالحاً للاستخدام بما يمثل ٦٨%

معدل استجابة .

٤ - تحليل البيانات الواردة بالاستبيانات :

يتناول هذا الجزء تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

١/٤ - نتائج تحليل آراء المراجعين :

١/٨ خصائص المراجعين المشاركين في الاستبيان ومكاتب المراجعة التي يعملون بها :

من خلال تحليل البيانات الخاصة بالمراجعين الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان يتضح ما يلي :

- الوظيفة : هناك ٢٩ من المشاركين يعملون في وظيفة مراجع بما يعادل ٧٦ % من العينة و ٩ يعملون في وظيفة مدير تدقيق بما يمثل ٢٤ % من العينة .

- التأهيل العلمي : بلغ عدد المراجعين الحاصلين على شهادة جامعية في المحاسبة ٢٨ بما يمثل ٧٣ % . و ٣ مراجعين حاصلين على درجة

الماجستير وواحد حاصل على درجة الدكتوراه وهناك ٦ من المراجعين حاصلين على شهادة CPA أى شهادة المحاسب القانوني الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي .

- الخبرة : ٤٧ % من المراجعين بالعينة تقل فترة خبرتهم عن خمس سنوات و ٥٣ % منهم تزيد فترة خبرتهم عن خمس سنوات .

- عدد المراجعين بمكتب المراجعة : نصف المراجعين بالعينة يعملون في مكاتب مراجعة لديها عشرة مراجعين أو أقل ، والنصف الآخر من المراجعين يعملون في مكاتب مراجعة يعمل بها أكثر من عشرة مراجعين . بما يعنى أن نصف عدد المراجعين بالعينة يعملون في مكاتب كبيرة الحجم نسبياً يعمل بها أكثر من عشرة مراجعين .

- العائد السنوي لمكتب المراجعة :

٥٣ % من المراجعين بالعينة يعملون في مكاتب مراجعة يقل متوسط إيراد الواحد منها السنوى عن مليون ريال و ٤٧ % من المراجعين بالعينة يعملون في مكاتب مراجعة يزيد متوسط إيراد الواحد منها السنوى عن مليون ريال وهذا يشير إلى أن نصف المراجعين بالعينة يعملون في مكاتب كبيرة نسبياً .

- تبعية مكتب المراجعة : ٢١ % من المراجعين في العينة يعملون بمكاتب مراجعة تابعة للأربعة الكبار Big 4 و ٤٧ % يعملون في مكاتب مراجعة أجنبية بخلاف الأربعة الكبار و ٣٢ % يعملون بمكاتب مراجعة محلية وحيث إن مجتمع مكاتب المراجعة التي تعمل في دولة قطر تشمل ثلاثة أنواع هي مكاتب عالمية ومكاتب أجنبية بخلاف الأربعة الكبار ، ومكاتب محلية ، فإن عينة الدراسة تمثل مجتمع

المراجعين الذين يزاوون المهنة في قطر .

٢/١/٤ - تحليل وجهة نظر المراجعين في العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع :

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي عند سؤال المراجعين عن وجهة نظرهم في العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع ، وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم حساب المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري للتعرف على مدى أهمية كل عامل من العوامل المختلفة ذات الصلة بتغيير المراجع ومن الجدول رقم (٢) يمكن تحليل ردود المراجعين على النحو التالي:

- بالنسبة للعوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة فإن جميع تلك العوامل حصلت على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابي أي إن لها تأثيراً واضحاً على عملية تغيير المراجع .

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتغيرات في

الشركة محل المراجعة فإن عامل "تغيير ملكية الشركة" من بين تلك العوامل حصل على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابي ، وهذا يعني أن المراجعين يرون أن تغيير ملاك الشركة يؤدي إلى تغيير المراجع .

- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بالشركة فقد حصلت جميعها على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابي مما يعني أن المراجعين يعتقدون بأن تلك العوامل تؤثر في عملية تغيير المراجع .

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية فقد تبين أن المراجعين يرون أن عامل الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، وعامل إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي ، وعامل الخلاف حول نطاق

وإجراءات المراجعة تؤدي إلى تغيير المراجع ، أما باقي العوامل فقد كان تأثيرها ضعيفاً على عملية تغيير المراجع .

- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بأتعاب المراجعة فقد تبين أن هناك ثلاثة عوامل يرى المراجعون أنها تؤدي إلى تغيير المراجع وهي الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب ، وتغيير أتعاب المراجعة وتخفيض الأتعاب ، أما الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب فإن تأثيره ضعيف على عملية تغيير المراجع .

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة فقد حصلت جميعها على متوسط حسابي أكبر من ثلاث درجات ، مما يعني أن المراجعين متفقون حول تأثير تلك العوامل على عملية تغيير المراجع

* تتضمن مقياس ليكرت الخماسي ما يلي :
موافق جداً (٥ درجات) ، موافق (٤ درجات) ،
محايد (٣ درجات) ، غير موافق (درجتان) ،
غير موافق على الإطلاق (درجة واحدة)

جدول (٢) العوامل التي تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجعين

العوامل	المتوسط الصاى	الانحراف المعاىرى	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب		
			تحيية المكتب	الإسراد السئوى	الخبرة
العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة : رغبة الإدارة الجديدة للشركة إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة رغبة الإدارة الجديدة فى مراجع آخر لأسباب شخصية رغبة الإدارة الجديدة فى زيادة الثقة بها وبالشركة	٣,٣١٥٨	١,٠٩٣١	٠,٦٦٠	٠,٣٩٥	٠,٣٠١
	٣,٥٢٦٣	٠,٩٢٢٣	٠,٨٤٤	٠,٨١٧	٠,٥٧٨
	٣,١٠٥٣	١,٠٦٠١	٠,٧٤٨	٠,٥٤٣	١,٠٠٠
العوامل المرتبطة بتغييرات فى الشركة محل المراجعة : إصدار الشركة أسهما لأول مرة زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة تغيير ملكية الشركة تمثل الوضع المالى للشركة	٢,٧٣٦٨	١,٠٣١٥	٠,١١٠	٠,١٨٢	٠,٦٧٩
	٢,٤٤٧٤	١,٠٣١٩	٠,٨١٦	٠,٥٠٩	٠,١٧١
	٣,٢٨٩٥	٠,٩٨٣٩	٠,٢٥٠	٠,٧٣٦	٠,٩١٥
	٢,٦٣١٦	٠,٨٥١٧	٠,٣٠١	٠,١٠٣	٠,٤٨٦
عوامل أخرى خاصة بالشركة : رغبة الشركة فى مراجع متخصص . الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة . الحصول على خدمات إضافية . قلة الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة . قلة الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .	٣,١٠٥٣	١,٠٦٠١	٠,٨٨٥	٠,٤١٢	٠,٨٣٢
	٣,٥٠٠٠	٠,٨٦٢١	٠,٠٠٤	٠,٠٢٠	٠,٤١٠
	٣,٥٢٦٣	١,٠٠٦٤	٠,١٠٩	٠,٠١٩	٠,٧٠٨
	٣,٦٠٥٣	١,١٧٥٠	٠,٩١٠	٠,٠٦٦	٠,٦٦٧
	٣,١٥٧٩	١,١٩٧٤	٠,١٧٢	٠,٦٠٥	٠,٥٣٣
العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية : الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق المراض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية . إصدار المراجع رأيا متحفظا أو امتناعه عن إبداء الرأى . الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة . الخلاف حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة . الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية .	٣,٢١٠٥	١,٠٤٣٨	٠,٦٤٥	٠,١٩٢	٠,٠٤٤
	٣,٣٩٤٧	٠,٨٨٦٥	٠,٨١٥	٠,٨٦٢	٠,٨٧٥
	٣,١٣١٦	٠,٩٠٥٦	٠,٦١٢	٠,٩١٤	٠,٢٥٢
	٢,٧١٠٥	٠,٩٥٦٠	٠,٧٩٥	٠,٨٠٦	٠,٦٣٥
	٢,٧٦٣٢	٠,٩٤٢٥	٠,٨٣٨	٠,٧٦٨	٠,٤٥٦
العوامل المرتبطة بألعاب المراجعة : الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب . الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب . تغيير أتعاب المراجعة . تخفيض أتعاب المراجع .	٣,٣٦٨٤	٠,٨١٩٤	٠,٢٠٢	٠,٢٠٠	٠,١٥٩
	٢,٨٤٢١	٠,٨٨٦١	٠,١٣٧	٠,٨٦٣	٠,١١٧
	٣,٢٣٦٨	٠,٨٨٣٣	٠,١٧٩	٠,٢٠٧	٠,٠٥٢
	٣,٢٦٣٢	١,٠٥٧٤	٠,٨٨٥	٠,٨٧٩	٠,٧٦١
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة : عدم تمتع مكتب المراجعة بالسمعة والشهرة . صغر حجم مكتب المراجعة . قلة جودة أداء مكتب المراجعة . عدم تقديم مكتب المراجعة أعمالا وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى . عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة .	٤,١٠٥٣	١,١٣٤٠	٠,١٥٥	٠,٢٩٩	٠,٦٨٢
	٣,٩٧٣٧	٠,٩٩٩٦	٠,١٢٠	٠,١٩٦	٠,٩٧٥
	٤,٥٧٨٩	٠,٥٩٨٧	٠,٩٧٠	٠,٧٠٤	٠,٥٣٤
	٤,٦٣١٦	٠,٤٨٨٩	٠,٧٣٤	٠,٦٧٥	٠,٢٧٨
	٤,١٣١٦	٠,٨١١١	٠,٢٣٣	٠,٢١٢	٠,٧١٣

تغيير المراجع على كلا
من الشركة محل
المراجعة ومكتب
المراجعة :

يوضح الجدول رقم (٣) أن
المراجعين يرون أن تغيير
المراجع ليس له تأثير على
أرباح الشركة محل المراجعة
سواء بالسلب أو بالإيجاب ،
وكذلك يرى المراجعون أن
تغيير المراجع ليس له تأثير
على سمعة مكتب المراجعة
وذلك بمتوسط حسابي
٢٨٩, ٣ ، كما يتبين أيضاً من
الجدول رقم (٣) أن هناك
اختلافاً معنوياً بين وجهات
نظر المراجعين حول وجود
تأثير إيجابي لتغيير المراجع
على أرباح الشركة مرجعه
اختلاف تبعية مكتب المراجعة
الذي يعمل به المراجع وذلك
بمستوى معنوية ٠, ٠١٠ . في
حين لا توجد خلافاً بين
وجهات نظر المراجعين
مرجعها اختلاف حجم مكتب
المراجعة ممثلاً بالإيرادات
السنوية للمكتب أو اختلاف
فترة خبرة المراجعين .

المراجعة ممثلاً بالإيراد
السنوي للمكتب فقد تبين
أن هناك اختلافاً في
وجهات نظر المراجعين ذا
دلالة معنوية إحصائياً
وذلك بالنسبة لعاملين :
العامل الأول هو " الرغبة
في تركيز أعمال المراجعة
لفروع الشركة المختلفة "
بمستوى معنوية ٠, ٠٢٠ ،
والعامل الثاني هو
" الحصول على خدمات
إضافية " بمستوى معنوية
٠, ٠١٩ .

- فيما يتعلق بفترة خبرة
المراجع فقد تبين أن
هناك اختلافاً في وجهات
نظر المراجعين ذا دلالة
معنوية إحصائياً بالنسبة
لعامل واحد فقط هو "
الخلافاً بين الشركة
والمراجع حول طرق
العرض والإفصاح
المحاسبى في القوائم
المالية بمستوى معنوية
٠, ٠٤٤ .

٣/١/٤ - تحليل وجهة نظر
المراجعين في تأثير

وحول مدى اختلاف وجهات
نظر المراجعين في العوامل
المؤثرة على تغيير المراجع
بسبب تبعية المكتب الذي
يعمل به المراجع (مكتب من
الأربعة الكبار Big 4 أو مكتب
أجنبى غير الأربعة الكبار ، أو
مكتب محلى) ، أو بسبب حجم
مكتب المراجعة ممثلاً بالإيراد
السنوي للمكتب ، أو بسبب
فترة خبرة المراجع فإنه تم
استخدام تحليل كروسكال
واليس للتوصل إلى مدى
الاختلاف بين وجهات نظر
المراجعين ، ويتضح من جدول
رقم (٢) ما يلى :-

- فيما يتعلق بتبعية مكتب
المراجعة الذى يعمل به
المراجع فقد تبين أن
هناك اختلافاً في وجهات
نظر المراجعين ذا دلالة
معنوية إحصائياً بالنسبة
لعامل واحد فقط هو
الرغبة في تركيز أعمال
المراجعة لفروع الشركة
المختلفة ، وذلك بمستوى
معنوية ٠, ٠٠٤ .

- فيما يتعلق بحجم مكتب

جدول (٣) تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة وسعة مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين

العوامل			المتوسط الصافي	الانحراف المعياري	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب		
					تبعية المكتب	الإيراد السئوي	الخبرة
تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة :							
سلباً			١,٨٦٨٤	٠,٩٠٥٦	٠,٠٣٤	٠,٦١٥	٠,٣٠٦
إيجاباً			١,٨١٥٨	٠,٨٣٣٦	٠,٠١٠	٠,٣٠٨	٠,٨٨٨
ليس له تأثير			٤,٢٨٩٥	٠,٨٩٧٧	٠,٠٩٧	٠,٩٢٣	٠,٩٤٩
تأثير تغيير المراجع على سعة مكتب المراجعة :							
سلباً			٣,٠٠٠	١,٣٧٣٤	٠,٩٢٢	٠,٧٠٨	٠,٣٢٢
ليس له تأثير			٣,٢٨٩٥	١,١٦٠٣	٠,٥٤٥	٠,٦٨١	٠,٧٧٢

٢/٤ - تحليل آراء المديرين

الماليين بالشركات :

فيما يلي نتائج تحليل البيانات الواردة بالاستبيانات :

١/٢/٤ - المعلومات الخاصة بالمديرين الماليين المشاركين في الاستبيان والشركات التي يعملون بها :

من خلال تحليل البيانات الخاصة بالمديرين الماليين الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان يتبين ما يلي :-

- عمر الشركة : بلغ عدد الشركات بالعينة التي يقل عمرها عن ١٠ سنوات ١٤ شركة ، وبلغ عدد الشركات التي يتراوح عمرها بين ١٠ و ٢٠ سنة ١٠ شركات ، في

حين بلغ عدد الشركات التي يزيد عمرها عن ٢٠ سنة ١٠ شركات .

- إجمالي قيمة أصول الشركة : هناك ٨ شركات تقل قيمة أصولها عن ١٠ ملايين ريال ، وه شركات تتراوح قيمة أصولها بين ١٠ و ٢٠ مليون ريال ، في حين توجد ٢١ شركة تتجاوز قيمة أصولها ٥٠ مليون ريال .

- مدى أهمية تغيير المراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركة :

هناك ٢٠ شركة تم تغيير مراجعها في حين توجد ٤ شركات لم تقم بتغيير مراجعها.

- عدد مرات تغيير المراجع : بلغ عدد الشركات التي قامت بتغيير المراجع مرة واحدة فقط ١١ شركة ، وهناك ٧ شركات غيرت مراجع الحسابات بين ٢ إلى ٥ مرات ، أما الشركات التي غيرت مراجعها أكثر من ٥ مرات فقد بلغ عددها ١٢ شركة .

- تغيير المراجع وعلاقته بعمر المنشأة : باستخدام ارتباط بيرسون Pearson يتبين أن هناك ارتباطاً موجباً يبلغ ٠,٥٤٤ ، بمستوى معنوية ١% ، بما يعني أن هناك علاقة طردية بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع ، كما يوضح الجدول رقم (٤)

المراجع أكثر من ٥ مرات في ٦ منشآت من المنشآت التي يتجاوز عمرها عشرين عاماً و ٥ مرات في المنشآت التي يتراوح عمرها بين ١٠ و ٢٠ عاماً ، مما قد يشير إلى أن المنشآت الأطول عمراً هي الأكثر تغييراً للمراجع .

في منشأة واحدة وأكثر من خمس مرات في منشأة واحدة ، في حين أن المنشآت ذات العمر الأطول سواء التي عمرها بين ١٠ - ٢٠ سنة أو الأكثر من ٢٠ سنة قد زادت فيها معدلات تغيير المراجع حيث بلغ عدد مرات تغيير

العلاقة بين عدد مرات تغيير المراجع وعمر المنشأة ، ومنه يتبين أن المنشآت التي عمرها أقل من عشرة سنوات يبلغ عددها ١٤ منشأة لم يتم تغيير المراجع في ٣ منها ، وتم تغيير المراجع مرة واحدة في ٩ منها ، ومن ٢ إلى ٥ مرات

جدول (٤) العلاقة بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع

الإجمالي	عمر المنشأة				عدد مرات تغيير المراجع
	أكثر من ٢٠ سنة	١٠ - ٢٠ سنة	أقل من ١٠ سنوات		
٤	١٠ %	١	-	٢١ %	٣ لا تغيير
١١	١٠ %	١	١٠ %	٢٦ %	٩ مرة واحدة
٧	٢٠ %	٢	٤٠ %	٧ %	١ ٢ - ٥ مرات
١٢	٦٠ %	٦	٥٠ %	٧ %	١ أكثر من ٥ مرات
٣٤	١٠٠ %	١٠	١٠٠ %	١٠٠ %	١٤ الإجمالي

مراجعتها من ٢ إلى ٥ مرات ، بينما ٢٠ % فقط من الشركات التي حجم أصولها لا يتجاوز ٥٠ مليون ريال قد غيرت مراجعتها أكثر من ٥ مرات كما يتضح أن نسبة الشركات التي لم تغير مراجعتها على الإطلاق قليلة .

مرات تغيير المراجع وبين قيمة إجمالي أصول المنشأة . كما يتبين من الجدول رقم (٥) أن نحو ٤٢ % من المنشآت التي حجم أصولها أكثر من ٥٠ مليون ريال قد غيرت مراجعتها أكثر من ٥ مرات ، وأن نحو ٢٤ % من تلك الشركات غيرت

- تغيير المراجع وعلاقته بقيمة إجمالي أصول المنشأة : باستخدام ارتباط بيرسون اتضح أن هناك ارتباطاً موجباً غير معنوي ٠,٢٢٢ . وهذا يعني أن هناك علاقة طردية وإن كانت غير ذات دلالة معنوية إحصائية بين عدد

جدول (٥) العلاقة بين إجمالي أصول المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع

عدد مرات تغيير المراجع	إجمالي قيمة أصول المنشأة						الإجمالي
	أقل من ١٠ ملايين		١٠ - ٥٠ مليوناً		أكثر من ٥٠ مليوناً		
لا تغيير	١	١٢,٥ %	٢	٤٠ %	١	٥ %	٤
مرة واحدة	٣	٣٧,٥ %	٢	٤٠ %	٦	٢٨ %	١١
٢ - ٥ مرات	٢	٢٥ %	-	-	٥	٢٤ %	٧
أكثر من ٥ مرات	٢	٢٥ %	١	٢٠ %	٩	٤٣ %	١٢
الإجمالي	٨	١٠٠ %	٥	١٠٠ %	٢١	١٠٠ %	٣٤

٢/٢ - تحليل وجهة نظر

المديرين الماليين في العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع :

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي عند سؤال المديرين الماليين عن وجهة نظرهم في العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف على مدى أهمية كل عامل من العوامل المختلفة ذات الصلة بتغيير المراجع ومن الجدول رقم (٦) يمكن تحليل ردود المديرين الماليين على النحو التالي :-

- بالنسبة للعوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة فإن هناك

عاملين من تلك العوامل حصلوا على أكثر من ٣ درجات كمتوسط حسابي أي إنهما يؤثران على عملية تغيير المراجع وهما رغبة الإدارة الجديدة في زيادة الثقة فيها وفي الشركة ، ورغبة الإدارة الجديدة في إنهاء كل ما كان يرتبط بالإدارة القديمة ، وهذا يعني أن المديرين الماليين يعتقدون بأن تغيير إدارة الشركة محل المراجعة له صلة بتغيير المراجع ، ولا يعتقدون أن الإدارة الجديدة تسعى لتغيير المراجع لأسباب شخصية .

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالتغيرات في الشركة محل المراجعة فإن عامل " تغيير ملكية الشركة

" من بين تلك العوامل هو فقط الذي يؤدي إلى تغيير المراجع بمتوسط حسابي أكثر من ٣ درجات . هذا يعني أن المديرين الماليين يرون أن تغيير ملاك الشركة يؤدي إلى تغيير المراجع .

- بالنسبة للعوامل الأخرى الخاصة بالشركة فقد حصلت جميعها على أكثر من ثلاث درجات كمتوسط حسابي مما يعني أن المديرين الماليين يعتقدون بأن تلك العوامل تؤثر في عملية تغيير المراجع .

- فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية فقد تبين أن المديرين الماليين يرون أن عامل " الخلاف

بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية " وعامل" إصدار المراجع لرأى متحفظ أو امتناعه عن إبداء الرأي " هما فقط اللذان يؤيدان إلى تغيير المراجع ، أما باقي العوامل فقد كان

تأثيرها ضعيفاً على عملية تغيير المراجع . - بالنسبة للعوامل الخاصة بأتعاب المراجعة فقد تبين أن المديرين الماليين يرون أن عامل " الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب " وعامل" تغيير أتعاب المراجعة " هما اللذان

يؤيدان إلى تغيير المراجع. - فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة فقد حصلت جميعها على متوسط حسابي أكبر من أربع درجات ، مما يعني اتفاق المديرين الماليين حول تأثير تلك العوامل على عملية تغيير المراجع .

جدول (٦) العوامل التي تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المديرين الماليين

العوامل		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب	
				إجمالي	عمر
				الأصول	الشركة
العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة :					
رغبة الإدارة الجديفة للشركة لإنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة		٣,٢٠٥٩	١,١٢٢٢	٠,٢٨٠	٠,٥٢٨
رغبة الإدارة الجديفة في مراجع آخر لأصناف شخصية		٢,٧٠٥٩	١,٠٠٠٩	٠,٣٦١	٠,٤٧٦
رغبة الإدارة الجديفة في زيادة الثقة بها وبالشركة		٣,٢٣٥٣	١,٠١٦٨	٠,١٢٠	٠,٠٥٤
العوامل المرتبطة بتغييرات في الشركة محل المراجعة :					
إصدار الشركة أسهما لأول مرة		٢,٨٢٣٥	٠,٩٦٨٣	٠,٣٧٢	٠,٢٧٧
زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة		٢,٥٨٨٢	٠,٨٢٠٩	٠,٣٣١	٠,٣٣٨
تغيير ملكية الشركة		٣,٣٥٢٩	٠,٩٨١١	٠,٥٨١	٠,٠١٩
تمثل الوضع المالي للشركة		٢,٨٨٢٤	١,٠٣٧٦	٠,٣٢٤	٠,٥١٤
عوامل أخرى خاصة بالشركة :					
رغبة الشركة في مراجع متخصص .		٣,٥٨٨٢	١,٠٤٧٩	٠,٦٣٥	٠,٥١٣
الرغبة في تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .		٣,١٧٦٥	١,٠٢٩٠	٠,٢٧٢	٠,٤٧٩
الحصول على خدمات إضافية .		٣,٦٤٧١	٠,٨١٢١	٠,١٥٨	٠,٤٩٢
قلة الاستقرار بسبب صغر حجم الشركة .		٣,٩٤١٢	٠,٨٨٥٦	٠,٠٦٠	٠,١٩٠
قلة الالتزام بالقوانين والقواعد بسبب صغر حجم الشركة .		٣,٤٧٠٦	١,٠١٧٤	٠,٨٠٦	٠,١٧٨
العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية :					
الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .		٣,٠٥٨٨	١,٠٧١٤	٠,٢٣٨	٠,٦٩٩
إصدار المراجع رأياً متحفظاً أو امتناعه عن إبداء الرأي .		٣,٢٣٥٣	١,١٨٢٢	٠,٢٢٨	٠,٣٦٢

تابع جدول (٦) العوامل التي تؤثر على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المديرين الماليين

العوامل		المتوسط الحسابي	الاحتراف المعياري	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب	
عمر الشركة	إجمالي الأصول				
الخلافاً حول نطاق وإجراءات المراجعة .					
٠,٢٣٠	٠,٠٤٧	٠,٩٧٦١	٢,٦٧٦٥	الخلافاً حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة .	
٠,٦١٥	٠,٠٨٩	١,٠٤٤٩	٢,٦١٧٦	الخلافاً حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية .	
٠,٥٤٠	٠,٠٢٣	١,٠٦٥٢	٢,٦٧٦٥	العوامل المرتبطة بأنساب المراجعة :	
الخلافاً حول طريقة حساب الأرباح .					
٠,٤١٥	٠,١٢٢	٠,٩٥٥٣	٣,٣٣٥٣	الخلافاً حول طريقة دفع الأرباح .	
٠,٦٦٤	٠,١٣٢	١,٠١٩٠	٢,٨٥٢٩	تغيير أنساب المراجعة .	
٠,٣١٤	٠,٠٨٧	٠,٨٢٧٩	٣,٢٦٤٧	تخفيض أنساب المراجعة .	
٠,٧٠٨	٠,٣٩١	١,٠٦٦٤	٢,٨٨٢٤	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :	
عدم تمتع مكتب المراجعة بالسمعة والشهرة .					
٠,٨٣٤	٠,٦٢٤	٠,٦١٣٦	٤,٤٤١٢	صغر حجم مكتب المراجعة .	
٠,٧٦٢	٠,٣١٢	٠,٦٤١٠	٤,٢٠٥٩	قلة جودة أداء مكتب المراجعة .	
٠,٣٥٢	٠,٥٥١	٠,٤٩٩٦	٤,٥٨٨٢	عدم تقديم مكتب المراجعة أعمالاً وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى .	
٠,٨٣٠	٠,٦٥٨	٠,٤٧٤٩	٤,٦٧٦٥	عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة .	
٠,٧٤٢	٠,٧٢٩	٠,٧٨٥٩	٤,٥٥٨٨		

اختلافاً في وجهات نظر المديرين الماليين ذا دلالة معنوية إحصائية وذلك بالنسبة لعامل واحد فقط هو " تغيير ملكية الشركة " وذلك بمستوى معنوية ٠,٠١٩ .

٣/٤ - تحليل وجهة نظر المديرين الماليين في تأثير تغيير المراجع على كلا من الشركة محل المراجعة ومكتب المراجعة .

يتبين من الجدول رقم (٧) أن المديرين الماليين يرون أنه لا

أن هناك اختلافاً في وجهات نظر المديرين الماليين ذا دلالة معنوية إحصائية بالنسبة لثلاثة عوامل هي " زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة " بمستوى معنوية ٠,٠٢٧ ، و " الحصول على خدمات إضافية " بمستوى معنوية ٠,٠٣٩ ، والخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية " بمستوى معنوية ٠,٠٤٥ .

- فيما يتعلق بعمر الشركة محل المراجعة تبين أن هناك

وحول مدى اختلاف وجهات نظر المديرين الماليين في العوامل المؤثرة على تغيير المراجع بسبب اختلاف حجم الشركة محل المراجعة ممثلاً بقيمة الأصول ، أو بسبب عمر الشركة ، فقد تم استخدام تحليل كروسكال واليس للتوصل إلى مدى الاختلاف في وجهات النظر ، ومن الجدول (٦) يمكن استخلاص ما يلي :-

- فيما يتعلق باختلاف حجم الشركة محل المراجعة تبين

يؤثر تغيير المراجع سلباً أو إيجاباً على أرباح الشركة محل	المراجعة ، والنسبة لتأثير تغيير المراجع على سمعة	مكتب المراجعة ففى اعتقاد المديرين الماليين أنه ليس هناك تأثير
--	--	---

جدول (٧) تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة وسمعة مكتب المراجعة
من وجهة نظر المديرين الماليين بالشركات

العوامل		المتوسط الصادق	الانحراف المعياري	درجة معنوية اختلاف وجهات النظر بسبب عمر الشركة	اجمالي الأصول
تأثير تغيير المراجع على أرباح الشركة محل المراجعة :					
سلباً		٢,٢٣٥٣	٠,٧٨٠٨	٠,٥٤٤	٠,٤١١
إيجاباً		٢,٢٠٥٩	٠,٦٨٦٦	٠,٢٣٧	٠,١٨٤
ليس له تأثير .		٣,٨٨٢٤	٠,٩١٣٤	٠,١٤٨	٠,٥٣٦
تأثير تغيير المراجع على سمعة مكتب المراجعة :					
سلباً		٢,٨٥٢٩	١,٠٤٨٣	٠,٤٧٢	٠,٠٤٣
ليس له تأثير .		٣,٢٠٥٩	١,٠٣٨٠	٠,٨٦٤	٠,٢٠٤

وحوّل وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المديرين الماليين مرجعها حجم أو عمر الشركة يتضح من الجدول رقم (٧) وجود اختلافات بالنسبة للتأثير السلبى للتغيير على سمعة مكتب المراجعة وذلك بمستوى معنوية ٠,٠٤٣ ، ولا توجد اختلافات بين وجهات نظر المديرين الماليين مرجعها اختلاف عمر الشركة محل المراجعة .	المراجعين والمديرين الماليين .	حيث وافق المراجعون على هذا العامل فى حين رفضه المديرين الماليين .
٤/٤ - مقارنة بين وجهات نظر	اتفقت وجهات نظر المراجعين والمديرين الماليين فيما يتعلق بغالبية العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات وتأثير تغيير المراجع على الشركة وعلى مكتب المراجعة ، واختلفت بالنسبة لأربعة عوامل فقط هى :-	الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة ، حيث أيد المراجعون ذلك فى حين رفضه المديرين الماليين .
	- تفضيل الإدارة الجديدة مراجعاً آخر لأسباب شخصية	تخفيض أتعاب المراجع حيث وافق على ذلك المراجعون فى حين رفضه المديرين الماليين .
		تغيير المراجع له تأثير سلبى على سمعة مكتب المراجعة ،

حيث وافق على ذلك المراجعون في حين رفضه المديرون الماليون . وعلى هذا يمكن القول إن هناك العديد من العوامل التي يتفق المراجعون والمديرون الماليون في دولة قطر على أن لها ارتباطاً بعملية تغيير مراجع الحسابات ، وأهم تلك العوامل (من واقع المتوسط الحسابي) هي العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي حصلت على متوسط حسابي أعلى من أربع درجات ، والتي تتمثل في : (١) مكتب المراجعة الذي يقدم أعمالاً وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً للتغيير (بمتوسط حسابي ٤,٦٣١٦ للمراجعين و ٤,٦٧٦٥ للمديرين الماليين) ، (٢) مكتب المراجعة ذي الجودة المالية أقل احتمالاً للتغيير (بمتوسط حسابي ٤,٥٧٨٩ للمراجعين و ٤,٥٨٨٢ للمديرين الماليين) ، (٣) عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدي إلى تغييره (بمتوسط حسابي ٤,١٣١٦ للمراجعين و ٤,٥٥٨٨ للمديرين الماليين)

و (٤) مكتب المراجعة ذي السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير (بمتوسط حسابي ٤,١٥٥٣ للمراجعين و ٤,٤٤١٢ للمديرين الماليين) .

٥ - نتائج البحث وتوصياته :

١/٥ - نتائج البحث :

تنقسم نتائج البحث إلى مجموعتين ، المجموعة الأولى ترتبت على الدراسة التحليلية النظرية للفكر المحاسبي في مجال تغيير المراجع ، والمجموعة الثانية ترتبت على الدراسة الميدانية على بيئة المراجعة القطرية ، وذلك على النحو التالي :

أولاً : من واقع الدراسة النظرية التحليلية تبين ما يلي :

- هناك العديد من الجوانب والزوايا ذات الصلة بعملية تغيير مراجع الحسابات .

- رغم أن الجدل حول تغيير المراجع مستمر منذ فترة طويلة بين الكتاب وممارسي المهنة والمنظمات المهنية والحكومات فإنه ليس هناك اتفاق حول عملية تغيير مراجع الحسابات وما إذا كان يتعين أن تكون إجبارية أم اختيارية ، أم يكون هناك فترة محددة

لارتباط المراجع مع العميل أو حد أقصى لهذا الارتباط .

- لم يثبت أن طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل تؤدي بالضرورة إلى انخفاض جودة عمل المراجع ، أو ازدياد تأثير الإدارة على قرارات المراجع .

- لم يثبت أن الشركة التي غيرت مراجعها بسبب أنه قدم تقريراً متحفظاً أو امتنع عن إبداء الرأي أن الشركة حصلت على تقرير نظيف في الفترة التالية .

- قد تمثل لجان المراجعة أداة لترشيد عملية تغيير المراجع .

- ترتبط عملية تغيير المراجع بعوامل عديدة بعضها يرتبط بالشركة محل المراجعة مثل حاجة الشركة لمراجع متخصص ، أو رغبة الشركة في التعاقد مع مكتب مراجعة من المكاتب الكبرى ، أو عدم حصول الشركة على الخدمات التي تطلبها من المراجع .

- تتمثل العوامل المرتبطة بالمراجع ومكتب المراجعة في عدم الرضاء حول الأتعاب وعدم تقديم ما تطلبه الإدارة

من خدمات ، أو يترك المراجع الشركة بسبب تعثرها المالى .
- هناك مجموعة أخرى من العوامل تمثل أموراً خلافية بين الشركة والمراجع قد تؤدي إلى تغيير المراجع مثل الخلاف حول المبادئ المحاسبية والخلاف حول الأتعاب .

- قد يترتب على عملية تغيير المراجع آثار على كل من الشركة ومكتب المراجعة ، بالنسبة للشركة قد تتحمل تكاليف أكثر نتيجة تغيير المراجع ، وقد تتأثر أسعار أسهم الشركة فى سوق الأوراق المالية ، أما بالنسبة لمكتب المراجعة فقد تتأثر سمعة المكتب سلباً .

ثانياً : ومن واقع الدراسة الميدانية على بيئة المراجعة فى قطر تبين ما يلى :

- هناك اتفاق بين المراجعين والمديرين الماليين للشركات حول مجموعة من العوامل التى تؤثر على تغيير المراجع وأهم تلك العوامل هى أن مكتب المراجعة الذى يقدم أعمالاً وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً

للتغيير ، وأن مكتب المراجعة ذا الجودة العالية أقل احتمالاً للتغيير ، وأن عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدي إلى تغييره ، وأن مكتب المراجعة ذا السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير .

- اختلفت وجهات نظر المراجعين والمديرين بشأن أريمة عوامل وافق عليها المراجعون ولم يوافق عليها المديرين الماليون وهى أن الإدارة الجديدة للشركة تسعى لتغيير المراجع لأنها تفضل مراجعاً آخر لأسباب شخصية ، وأنه يتم تغيير المراجع بسبب الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة ، وإن تخفيض أتعاب المراجع يؤدي إلى تغيير المراجع ، وأن تغيير المراجع له تأثير سلبى على سمعة مكتب المراجعة .

- هناك علاقة ارتباط موجبة معنوية إحصائية (بمستوى معنوية ١ %) بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع . وهناك علاقة ارتباط موجبة ضعيفة وغير معنوية إحصائية بين قيمة إجمالى أصول الشركة وعدد

مرات تغيير المراجع .
- يتبين من خلال الاطلاع على حالة بيئة المراجعة القطرية عدم وجود لجان مراجعة أو منظمة مهنية ترمى شؤون المهنة ، بالإضافة إلى عدم وجود إلزام بمعايير محاسبية أو معايير مراجعة معينة سواء من قبل الشركات أو من قبل مكاتب المراجعة .

٢/٥ - التوصيات :

تتمثل توصيات البحث فى :

- يتعين إصدار التشريعات التى تلزم الشركات المساهمة باستخدام لجان المراجعة التى قد ترشد من عملية تغيير المراجع وتحفظ للمراجع استقلاله .

- ترك عملية تغيير المراجع اختيارياً للشركة والمراجع ، ولكن مع توفير وسائل وضوابط تجعل الإدارة لا تتمسك فى تغيير المراجع ، ومن أمثلة تلك الوسائل والضوابط لجان المراجعة .

- وضع حد أقصى لفترة تعاقد المراجع مع العميل ، ولتكن عشر سنوات ، وقد تكون هذه الفترة كافية لتمكين المراجع الجديد من إثبات كفاءته وقدرته التى تفيد

ثانياً : باللغة الإنجليزية :

- * Beattie V. and Fearnely, S., 1995 The Importance of audit Firm Characteristics and the drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. Accounting. and Business Research. 25 (100): 227 - 239.
- * Beatty. R. P., 1989, Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings, The Accounting Review, October: 693 - 709.
- * Bedingfield, J. P. and Loeb, S. E., 1974, Auditor Changes An Examination, Journal of Accountancy. March : 66-69.
- * Brody. R. G. and Moscové, S. A., 1998, Mandatory Auditor Rotation, The National Public Accountant, 43(3): 32 - 35.
- * Burton, J. G. and Roberts, W., 1967, A Study of Auditor Changes, Journal of Accountancy. April : 31-36 .
- * Carpenter, C. G. and Strawser, R. H., 1971. Displacement of Auditors When Clients Go Public, Journal of Accountancy. June : 55- 58 .
- * Catanach. A. H. Jr, and Walker, P. L. 1999 The International Debate over Mandatory Auditor Rotation : A Conceptual Research Framework, Journal of International Accounting Auditing & Taxation 8 (1) : 43.
- * Chow, C and Rice, S., 1982, Qualified Audit Opinion and auditor Switching, The Accounting Review, April : 326 - 335.

مراجع البحث :-

أولاً : باللغة العربية :-

- أبو الحسن علي أحمد ١٩٩٣ ، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني : دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة ، يناير : ٢٩ - ٧٦ .
- الفضل ، مؤيد محمد علي ، ٢٠٠٢ ، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق : دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين المجلة العربية للمحاسبة ، مايو ٢٣ - ٥٢ .
- خشارمة : حسين علي والعمرى ، أحمد محمد ٢٠٠٠ ، تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققى الحسابات : دراسة ميدانية ، المؤتمر العلمى الأول للمحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك .
- زهران : علاء الدين محمود ١٩٩٦ ، قياس الآثار المتوقعة لتحفظات مراقبى الحسابات على سلوك أسعار الأسهم في الأسواق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- علقم ، محمد أحمد والرجبي ، محمد تيسير ١٩٩٧ ، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجى في الشركات المساهمة العامة الأردنية : دراسة ميدانية ، دراسات للعلوم الإدارية ، يناير . ٢٤ (١) .

الشركة وتدعم نظم الرقابة الداخلية بها فقد أشارت الدراسات إلى أنه ليس بالضرورة أن تؤدي طول فترة التعاقد إلى انخفاض الجودة أو الثقة في عمل المراجع .

- إصدار التشريعات التي تلزم المزيد من الشركات بتعيين مراجع حسابات خارجي بما يمنح مكاتب المراجعة المحلية المزيد من العملاء ويكسبها المزيد من الخبرة ، ويجعل بيئة المراجعة في (قطر) أكثر تنافسية ، ويؤدي إلى تحسين جودة عمل المراجعين ، مما قد يجعل عملية تغيير المراجع أكثر موضوعية .

- هناك حاجة لإجراء بحوث مستقبلية حول العلاقة بين كل من تحفظات المراجعين وتغيير المراجعين وأسعار الأسهم ودراسة تأثير سيطرة شركات المراجعة الكبرى على سوق المراجعة في (قطر) ، ودراسة أسباب تغيير المراجع في دول مجلس التعاون الخليجي .

- * Craswell, A., 1988, The Association between Qualified Opinions and Auditor Switches, *Accounting and Business Research*, Winter : 23 - 31.
- * DeAnglo, L. E., 1981, Auditor Size and Audit Quality *Journal of Accounting and Economics*, December : 185 - 199.
- * DeAnglo, L. E., 1982, Mandated Successful Effort and Auditor Choice *Accounting and Economics*, December : 171 - 203.
- * Eichenseher, J. and Shields, D., 1983 The Correlates of CPA-Firm Change for Publicly-Held Corporation, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring : 23 : 37.
- * Fearnley, S., Brandt, R. and Beattie, V., 2002, Financial Regulation of Public Limited Companies in the UK: A Way forward Post-Enron *Journal of Financial Regulation and Compliance*, Sep., 10 (3) : 254 - 265.
- * Fried, D. and Schiff, A., 1981, CPA Switches and Associated Market Reactions, *The Accounting Review*, April : 326 : 341.
- * Geiger, M. A. and Raghunandan K., 2002, Auditor Tenure and Audit Reporting Failures, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, March 21 (1) : 67 - 78.
- * Gomez - Aguilar, N., 2003, Do Spanish Firms Change Auditor to avoid Qualified Audit Report?, *International Journal of Auditing*, March, 7(1) : 37 : 53.
- * Gregory. A. and Collier, P., 1996, Audit Fees and Auditor changes : An Investigation of the Persistence of Fee Reduction by Type of Change, *Journal of Business Finance and Accounting* January, 23 (1) : 13-38.
- * Haskins, M. and Williams, D., 1990, A Contingent Model of Intra-Big Eight Auditor Change, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Fall : 10 (1) .
- * Krishnan, J., 1994, Auditor Switches and Conservatism, *The Accounting Review*, January : 200 - 215.
- * Kunitake, W., 1983 Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors, *Akron Business and Economic Review*, 14 (3) : 48.
- * Mautz, R. K. 1974, Rotation of auditors, *Financial Executive*, 42 (7) 48
- * McConnell, D., 1984, Auditor Changes and Reported Disagreements, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, Spring : 44-56.
- * Myers, J. N., Myers L. A. and Omer, Thomas, 2003 Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings : A Case for Mandatory Auditor Rotation, *The Accounting Review*, July, 78 (3) : 779 - 799.
- * Nichols, D. and Smith, D., 1983, Auditor Creditability and Auditor Changes, *Journal of Accounting Research*, Autumn : 234 : 244.
- * Petty, R. and Cuganesan, S., 1996, Auditor Rotation : Framing the Debate, *Australian Accountant*, May, Vol. 66 (4) : 40 - 44.
- * Petty, R. and Cuganesan, S., 1996, Auditor Rotation : Framing the Debate, *Australian Accountant*, Melbourne, May, Vol. 66 (4) : 40 - 44.
- * Schwartz, K. and Menon. K., 1985, Auditor Switches by Failing Firms, *The Accounting review*, April : 248 : 261.
- * Smith, D. and Nichols, D., 1982, A Market Test of Investor Reaction to Disagreements, *Journal of Accounting and economics*, October : 95 - 108.
- * Smith, D., 1986, Auditor "Subject to" Opinions, Disclaimers, and Auditor Change, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*. Fall : 95 : 108.
- * Teoh. S., 1992, Auditor Independence, Dismissal Threats, and the Market Reaction to Auditor Switches, *Journal of Accounting Research*, Spring : 1-23.
- * Williams, D., 1988, The Potential Determinants of Auditor Change, *Journal of Business Finance & Accounting*, Summer : 243 - 261.

المعالجة الضريبية

للمصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية

(المشكلات ومقترحات العلاج)

إعداد / إلهام محمد الصحابي عبدالغفار

ماجستير محاسبة - كلية التجارة - جامعة عين شمس

تمهيد :-

الآن يعيش العالم عصر الثورة الصناعية الثالثة وهي ثورة المعلوماتية ويشكل برنامج الحاسب المصعب الحساس لها ، ولعل أبرز سمات هذه الثورة المعلوماتية كائن في مجال المعاملات حيث قدرتها الفائقة على خلق فرص متنامية للمعاملات التجارية عن بعد ، الأمر الذي أوجد في الواقع المعاش طائفة من المعاملات تتم عن طريق أجهزة الحاسب ، وتجري واقعاتها عبر شبكة الإنترنت تلك الشبكة العملاقة التي بدأت حربية الطابع في إطار وزارة الدفاع الأمريكية إلى أن تمت إتاحتها للجميع

في عهد الرئيس (كلاينتون) فبلغ عدد ما هو متصل بها من حاسبات ستة ملايين حاسب وتضم ٥٠٠٠٠ ألف شبكة حول العالم.

ويعتبر استخدام الإنترنت بصفة عامة وال Web بصفة خاصة من أهم المتغيرات التي حدثت في السنوات القليلة الماضية والذي يعتبر أحد أهم مظاهر العولمة حيث يوفر ال Web وصولا مباشرا ولحظيا للمعلومات ويمكن من تخفيض الوقت والتكلفة ويعود الفضل في انتشار استخدام الإنترنت إلى تطوير الشبكة العنكبوتية World Wide Web (www).

وتتكون شبكة الإنترنت في جزء منها من المعدات

(كالحواسيب والطرفيات والكابلات ...) وفي جزئها الآخر من البرمجيات (كالبرامج التطبيقية وبرامج إدارة الشبكة ونظام الحماية ...) ثم من الطاقم البشري الذي يتألف من تقنيين وإداريين مهمتهم وضع الشبكة قيد الاستثمار ومن عملاء الشبكة وهم المستخدمون المستفيدون من الخدمات التي تقدمها لهم .

ويسمى بروتوكول الاتصالات الرئيسي في الإنترنت بروتوكول الإنترنت Internet Protocol (IP) ، ويحدد قواعده دقات اتصال الحاسبات ببعضها البعض ، فهو يحدد بدقة كيف يمكن أن

ومن المعروف أن الخصائص التقنية للإنترنت تجعل التجارة عبر الإنترنت مختلفة بشكل جوهري عن التجارة في العالم الحقيقي ، وإذا كانت الاختلافات بين التجارة التقليدية والإلكترونية تتجاوز طبيعة الإنترنت من أوجه عديدة ، إلا أن الاختلافات الجوهرية نشأت عن هذه الطبيعة المميزة للإنترنت ، فعالم الإنترنت الافتراضي جعل من تحديد الموقع الجغرافي لمستخدم الإنترنت أو للموقع ذاته Web Seit ، أمراً غير متيسر ، ومثل هذه المسألة ليست ذات أهمية بالنسبة للقائمين على الشبكات إذ لا يعتمد نشاط الإنترنت ومواقفه المختلفة على البعد المكاني أو الجغرافي ، في حين أن الجغرافية والمكان في العالم الحقيقي لها أهمية كبرى ، ويسهل تحديد المكان كثيراً من عناصر التجارة .

وتمثل التجارة الإلكترونية

ومجالات مختلفة ، وتدار بواسطة الأعضاء المشتركين فيها .

وتقوم شبكة الإنترنت بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التي تشمل البريد الإلكتروني Email والمجموعة الإخبارية Usenet newsgroup ونقل الملفات (FTP) File Transfer Protocol ، هذا بالإضافة إلى خدمة التشغيل عن بعد Telnet ، كما يتيح شبكة الإنترنت خدمات أخرى مثل أرشى وجوفر ووايس Archie, Gopher , and WAIS وخدمات الدردشة Chat بالإضافة إلى شبكة الويب العالمية World Wide Web التي تستخدم صفحات يتم عرضها بطريقة النص المترابط Hypertext وتحتوى على نصوص ورسوم وترتبط بالمعلومات الموجودة على شبكة الإنترنت باستخدام لغة برمجة هي لغة النص الفائق المترابط Hyper Text Markup Language .

تتكون مجموعات الرسائل Packets ، وكيف يمكن لمحدد مسار الرسائل تمرير كل مجموعة نحو هدفها ، وعلى كل حاسب مرتبط بالإنترنت الالتزام بقواعد بروتوكول الإنترنت .

الإنترنت وسيلة اتصال ، واسعة الانتشار ، تربط بها مجموعة اختيارية من الحواسيب ، وتوفر مجموعة من الخدمات ، تتعلق بتقديم المعلومات ولها وظيفة إعلامية متطورة إذا أحسن استخدامها ، لأنها تسمح للمستخدمين فيها بالتقل بصورة حرة بين المواقع المسموح بها ، ويتم نقل الملفات من (بيانات ومعلومات وأخبار وصور وصوت وتسجيل فيديو وبرامج إذاعية وتليفزيونية وحاسوبية) بين حاسوب وحاسوب آخر ، دون الاعتماد على حاسوب مركزي للتوزيع ، ويستفيد منها الأفراد والمؤسسات ، من مستويات

واحداً من موضوعات الاقتصاد الرقمي Digital Economy حيث يقوم الاقتصاد الرقمي على E-commerce التجارة الإلكترونية و In-formation Technology IT فتقنية المعلومات والاتصالات هي التي خلقت الوجود الواقعي والحقيقي للتجارة الإلكترونية باعتبارها تعتمد على هذه التقنية بشكل رئيسي في تنفيذ وإدارة النشاط التجاري .

مشكلة البحث :-

مع بداية القرن الواحد والعشرين تطورت الأنشطة الاقتصادية وتميزت باتجاه قوى نحو جعل الأسواق التجارية أسواقاً عالمية ، وذلك اعتماداً على التطور الهائل في الإمكانيات الجديدة للاتصالات الدولية وتكنولوجيا المعلومات ، ولما كانت التشريعات الضريبية الحالية قد لا تتلاءم نصوصها مع وجوب فرض الضريبة على الصفقات والمعاملات التي تتم

من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجة عنها ، باعتبار أنها تنصب أساساً على الصفقات والمعاملات المتعلقة بالتجارة التقليدية التي تختلف هي كثير من الأمور عن التجارة الإلكترونية ، ويؤدي ذلك إلى العديد من الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية عند محاولة إخضاع هذه الصفقات للضريبة ، ولعل أهمها ما يلي :-

١ - صعوبة حصر مجتمع الممولين الذين يمارسون نشاطهم التجاري أو الصناعي أو الخدمي أو المهني من خلال شبكة الإنترنت مما يؤدي إلى عدم توافر الأدلة التي على أساسها تقوم مصلحة الضرائب بإتمام عملية التحاسب الضريبي والتي من خلالها يتم تحديد مدى خضوع الممول للضريبة من عدمه وبالتالي يلحق ضرر كبير بالخزانة العامة للدولة

نتيجة فقد جزء كبير من الحصيلة الضريبية .

٢ - عدم وجود أساليب حصر ضريبية متطورة تمكن مصلحة الضرائب من فحص وربط الضريبة على مثل هذه الصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت .

٣ - عدم تحقيق العدالة الضريبية نظراً لخضوع المعاملات التجارية التقليدية للضريبة ، وعدم خضوع المعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية للضريبة ، ونظراً لحدثة التجارة الإلكترونية أصبحت المشكلة تكمن في التوصل إلى إطار مقترح للمعالجة الضريبية لهذه الصفقات التي تتم من خلال شبكة الإنترنت .

٤ - سهولة التهرب الضريبي لتلك الصفقات نتيجة لعدم توافر المستندات الورقية المؤيدة للمعاملات

لمعاملات التجارة الإلكترونية بما يضمن
تحصيل مستحقات
الخزانة العامة للدولة دون
فقد أو ضياع .

أهمية البحث :-

تعتبر التجارة الإلكترونية
سمة أساسية من سمات القرن
الحادي والعشرين ، حيث أن
العالم يشهد الآن اهتماماً
متصاعداً بالتجارة
الإلكترونية ، ويعتمد هذا
البحث أهميته من زيادة حجم
التبادل التجارى على المستوى
الدولى من خلال استخدام
شبكة الإنترنت ، حيث تعتبر
وسيلة سهلة للوصول إلى
الأسواق العالمية ، وهى أيضاً
أسلوب سهل لعقد الصفقات
بعيداً عن التعقيدات الإجرائية
والقيود على عملية مبادلة
السلع والخدمات .

ومن الواضح أنه فى ظل
التحولات الاقتصادية على
مستوى العالم واتجاه النظم
الضريبية المختلفة إلى
التوسع فى فرض الضرائب

الحال فى بيئة الفحص
الضريبى التقليدى لم يعد
توافراً .

أهداف البحث :-

يهدف هذا البحث إلى
تحقيق مجموعة من الأهداف
يمكن صياغتها كما يلى :-

١ - توضيح أهمية ومقومات
التجارة الإلكترونية .

٢ - دراسة أثر التجارة
الإلكترونية على
التشريعات الضريبية .

٣ - التعرف على المشكلات
الضريبية الناجمة عن
معاملات التجارة
الإلكترونية .

٤ - الوقوف على ملامح
التحديات المثارة فى حقل
التحاسب الضريبى
للتجارة الإلكترونية
والببحث فى مدى ملائمة
القواعد الضريبية
التقليدية للتطبيق على
معاملات التجارة
الإلكترونية .

٥ - التوصل إلى إطار مقترح
للمعالجة الضريبية

الإلكترونية ، هذا
بالإضافة إلى أن جزءاً
كبيراً من تلك المعاملات
يتم بشكل غير منظور .

٥ - ازدواج الضريبى على
عوائد التجارة الإلكترونية
كنتيجة للحرية الممنوحة
فى فرض الضرائب على
الصفقات التى تتم من
خلال التجارة الإلكترونية
٦ - صعوبة تحديد نوعية
الأنشطة والخدمات
الخاضعة للضريبة وتلك
المعفاة منها .

٧ - صعوبة تحديد المعاملة
الضريبية الملائمة
للصفقات التى تتم من
خلال معاملات التجارة
الإلكترونية .

٨ - صعوبة الحصول على
بيانات ومعلومات عن حجم
هذه التجارة والمستندات
المطلوبة لتدعيم
مضداقية الفاحص
الضريبى أصبحت أدلة
إثبات إلكترونية ،
والحصول عليها كما هو

المباشرة فى ظل الاتفاقية العامة للتعريف والتجارة (جات) (General Agreement on Tariff and Trade : GAAT)

، فإن إخضاع الصفقات والمبادلات التجارية للسلع والخدمات باستخدام شبكة الإنترنت يعد مجالاً خصباً لزيادة الحصيلة الضريبية للدولة بما يتلاءم مع التطور التكنولوجى السريع فى مجال الاتصالات والمعلومات على مستوى العالم .

فروض البحث :-

تتمثل فروض البحث فى التالى :

- لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين الحصيلة الضريبية وحجم التجارة الإلكترونية .
- لا يوجد أثر معنوى للتجارة الإلكترونية على النظم والتشريعات الضريبية العالية .
- لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين التهريب الضريبى والصفقات التى

تتم من خلال التجارة الإلكترونية .
أسلوب البحث :-

اعتمدت الدراسة فى هذا البحث على المنهج الاستقرائى من خلال استقراء وتحليل نتائج الدراسات السابقة التى تضمنها الأدب المحاسبى فى مجال التجارة الإلكترونية وتحدياتها الضريبية والمشاكل التى تعوق فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية ، كما تعتمد الدراسة على الأسلوب المكتسب وذلك من خلال الاطلاع على المراجع والأبحاث العلمية المرتبطة بهذا الموضوع ، للمساعدة على استخلاص ما يحقق أهداف البحث ، وتأسيساً على ذلك فإن البحث سوف يجمع بين المنهجين الاستقرائى والاستنباطى ، حيث يتم استخدامهما حسب الحاجة وبما يتوافق مع موضوعات البحث .

على ضوء ما تقدم فإن البحث سوف يركز على

السمات الخاصة لنشاط التجارة الإلكترونية والمشكلات الضريبية الناتجة عن هذه السمات .

أولاً : السمات الخاصة لنشاط التجارة الإلكترونية :

١ - تتسم تعاملات التجارة الإلكترونية بالمرونة العالية فى انتقال كل من الشركات ، والأفراد والأصول ، وذلك ساعد على صعوبة تحديد الممول والشركات الخاضعة للضريبة والتى تتعامل فى نشاط التجارة الإلكترونية ، وهناك رأى طريف للكاتب المشهور Hardesty فهو يرى " أن الأعمال التجارية كانت كالأبقار التى تنتظر أن تحلب أما اليوم فقد أصبح للأبقار أجنحة " .

٢ - عدم وجود علاقة مباشرة بين طرفى العملية التجارية ، حيث يلتقى كلا من البائع والمشتري من خلال شبكة الإنترنت ،

ويتميز هذا الأسلوب بدرجة عالية من التفاعل بين طرفى العملية التجارية .

٣ - عدم الاعتماد على الوثائق الورقية فى إجراء وتنفيذ المعاملات ، حيث إن معظم عمليات التفاعل بين طرفى التعامل تتم إلكترونيا بدون الاعتماد على المستندات الورقية ، وبذلك تصبح الرسالة الإلكترونية هى السند القانونى لكلا الطرفين فى حالة نشوء أى نزاع بينهما .

٤ - إمكانية تنفيذ المعاملات التجارية بما فى ذلك تسليم السلع والخدمات الرقمية عبر شبكة الإنترنت ، حيث يتم تسليمها فى صورة رقمية Digital وذلك من خلال التحميل المباشر Download .

٥ - إمكانية التأثير المباشر على أنظمة الحاسبات بالشركة من خلال ما

يسمى بالتبادل الإلكتروني للبيانات والوثائق Electronic Data Interchang ، وهو ما يعد فى الحقيقة طفرة هائلة تحقق انسيابية البيانات والمعلومات بين الجهات المشتركة فى العملية التجارية بكفاءة وفاعلية .

٦ - إمكانية التفاعل مع أكثر من مصدر فى الوقت نفسه ، حيث يستطيع أحد أطراف التعامل إرسال رسائل إلكترونية إلى عدد لا نهائى من المستقبلين فى نفس الوقت ودون الحاجة لإعادة إرسالها فى كل مرة وفى هذا المجال توفر شبكة الإنترنت إمكانيات بلا حدود للتفاعل الجمعى .

٧ - سهولة الحصول على المعلومات اللازمة للتنفيذ إلى الأسواق ، حيث يؤدى ذلك إلى تعرف المستهلك على الأسعار العالمية للسلع والخدمات ، هذا

بالإضافة إلى تسهيل عملية التسوق عبر العالم موفرا سوقا أرحب أمام المستهلك ، يمكنه من الحصول على السلع والخدمات التى يرغب فيها بأقل تكلفة وبالجودة المطلوبة .

٨ - سهولة الوصول إلى الأسواق العالمية حيث تتميز التجارة الإلكترونية بخاصية هامة هى إمكانية مزاوله الأنشطة التجارية على المستوى الدولى ، وسهولة الوصول إلى الأسواق العالمية دون أن يكون هناك حاجة إلى إنفاق أموال ضخمة فى إنشاء التجهيزات الثابتة بالخارج فى صورة مكاتب أو فروع حيث إن كل ما تحتاجه المنشأة للوصول إلى الأسواق العالمية هو الاتفاق مع أحد مقدمى خدمة الدخول على الشبكة Internet Service Provider ، لاستضافة

موقع الويب الخاص بالمنشأة على حاسبهم الخادم (Server) أو امتلاك حاسب خادم .

٩ - تتميز مواقع الويب التي يتم من خلالها مزاوله نشاط التجارة الإلكترونية بإمكانية إدارتها عن بعد (Remote Operation)، حيث إن أصحاب هذا الموقع لا يكونون في حاجة إلى التواجد الفعلي في نفس المكان الذي يتواجد فيه الحاسب الخادم الذي يقوم باستضافة موقع الويب الخاص بهم .

١٠ - تتميز مواقع الويب المخصصة لمزاوله التجارة الإلكترونية بأنها مواقع افتراضية (Virtual shops)، أي ليس لها وجود مادي على أرض الواقع حيث إنه لا يوجد مبنى أو مقر، ويتكون المتجر الافتراضي من مجموعة من الصور والرسومات وملفات الصوت والفيديو

مخزنة على حاسب خادم (Server) يمكن أن يتواجد في أي مكان في العالم .

١١ - تتميز التجارة الإلكترونية بأن جزءاً كبيراً من معاملاتها ينصب على المنتجات الرقمية (Digital Products) وهي تلك السلع والخدمات التي يتم تسليمها بشكل إلكتروني عبر شبكة الإنترنت من خلال التحميل المباشر Download من الشبكة، ومن هذه المنتجات، برامج الحاسب Software الكتب، والأبحاث والتقارير الإلكترونية، والتسجيلات الموسيقية، والأفلام، إلى جانب بعض الخدمات .

ثانياً : المشكلات الضريبية الناتجة عن نشاط التجارة الإلكترونية :

وتؤدي الطبيعة الخاصة لنشاط التجارة الإلكترونية إلى العديد من المشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية عند

محاولة إخضاع هذه الصفقات للضريبة، ويمكن تقسيم تلك المشكلات إلى نوعين رئيسيين :-

النوع الأول :

مشكلات ضريبية ترجع إلى طبيعة التجارة الإلكترونية :

أولاً : سهولة التهرب الضريبي :
التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وإن كانت نسبته في الدول النامية أعلى بكثير من الدول المتقدمة، ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الأوروبي تبين أن نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة الناتج القومي بلغت على مستوى الاتحاد الأوروبي بـ ١٦٪ وتراوح بين دول الاتحاد ٤٪ في فنلندا و ٣٥٪ في اليونان، أما في البلدان النامية فلا يوجد إحصائيات خاصة بها، وقد قدر أحد خبراء الضرائب في مصر أن الفاقد الخساري بسبب

التهرب الضريبي في مصر
يقدر بـ ٢٠ مليار جنيه مصرى.
ومن المتوقع أن يزيد
معدل التهرب الضريبي في
ظل تعاملات التجارة
الإلكترونية نتيجة لعدم توافر
المستندات الورقية المؤيدة
للمعاملات الإلكترونية ، هذا
بالإضافة إلى أن جزءاً كبيراً
من تلك المعاملات يتم بشكل
غير منظور ، على سبيل المثال
البرامج الجاهزة والاستشارات
المهنية التي تتم عبر شبكة
الإنترنت سواء استشارات
محاسبية أو ضريبية أو
قانونية أو إدارية أو هندسية
أو طبية ، ولا شك أن عدم
ملاحقة وتحديد العوائد
الناجمة عن هذه التعاملات ،
هو أحد العوامل الأساسية
التي أدت إلى استفلال
البائعين للوضع الضريبي غير
المحدد للتجارة الإلكترونية ،
وهذا الوضع أدى بهم إلى
تحقيق أرباح طائلة وتهريبها
ضريبياً .
وهناك العديد من الأسباب

التي تؤدي إلى زيادة التهرب
الضريبي في ظل تعاملات
التجارة الإلكترونية لعل
أهمها :-
● النقود الإلكترونية .
● أسرار التحويل للنقود
الإلكترونية .
● الصفقات الرقمية .
● عدم وجود وسطاء .
ثانياً : صعوبة تتبع معاملات
التجارة الإلكترونية .
حيث يتطلب تحديد
الموقف الضريبي للممول ،
وتقدير الضريبة وتحصيلها ،
أن تطلع الإدارة الضريبية على
البيانات الضرورية التي تلائم
تطبيق الضريبة على الدخل أو
على المبيعات أو غيرهما ،
ومن أهم هذه البيانات : اسم
الممول ، وعنوان منشأته
ومحل إقامته و الكيان القانوني
الذي يعمل من خلاله هذا
بالإضافة إلى بيانات أخرى
أساسية خاصة بالصفقات
والمعاملات التي أبرمها ،
وبيانات عن المتعاملين ، خلال
السنة الضريبية ، ونظراً لأن

السجلات والدفاتر ذات
طبيعة خاصة ويتم التسجيل
فيها إلكترونياً في كافة
المراحل ، والبيانات
والمعلومات المتعلقة بحسابات
المنشأة مخزنة على وسائط
إلكترونية يصعب فحصها
وتتبعها بالوسائل التقليدية ،
والإمكانات الفنية والمالية
لدى مصلحة الضرائب ضعيفة
ومحدودة ، ففي ظل مثل هذه
الظروف يكون من الصعب
تتبع المعاملات التي تتم من
خلال التجارة الإلكترونية .
ثالثاً : صعوبة حصر وتحديد
المجتمع الضريبي
للتجارة الإلكترونية :
عدم وجود أساليب حصر
ضريبية متطورة تمكن مصلحة
الضرائب من فحص وربط
الضريبة على مثل هذه
الصفقات التي تتم عبر شبكة
الإنترنت وتغير شكل
السجلات والملفات وتخزين
البيانات على وسائط يصعب
تتبعها وقراءتها وفحصها
باستخدام أساليب الفحص

التقليدية أدى إلى صعوبة
حصر مجتمع الممولين الذين
يمارسون نشاطهم التجارى أو
الصناعى أو الخدمى أو
المهنى من خلال شبكة
الإنترنت مما يؤدى إلى عدم
توافر الأدلة التى على أساسها
تقوم مصلحة الضرائب بإتمام
عملية التحاسب الضريبى
والتي من خلالها يتم تحديد
مدى خضوع الممول للضريبة
من عدمه و بالتالى يلحق ضرر
كبير بالخزانة العامة للدولة
نتيجة فقد جزء كبير من
الحصيلة الضريبية .
رابعاً : التفسير :

حيث يستطيع الممول
تضليل الإدارة الضريبية
بواسطة التشفير ، فيمكنه
إخفاء الكثير من الحقائق
والمعلومات عنها ، مما يزيد
من احتمالات التهرب الضريبى
، ولذلك تفكر بعض الدول فى
إلزام الشخص الذى يرغب فى
استخدام الشفرة أن يسجل
مفتاح الشفرة لدى طرف ثالث
مستقل ، ويكون على الأخير أن

يزود الحكومة بمفتاح الشفرة
فى حالات التهرب الضريبى .
خامساً : اختلاف الآراء حول
فرض الضريبة على
التجارة الإلكترونية :
تعددت الآراء " بشأن
المعالجة الضريبية لصفقات
التجارة الإلكترونية ، حيث
اتخذت بعض الحكومات
إجراءات واضحة لإعفاء
التجارة الإلكترونية من
الرسوم الجمركية ، وفى
الاجتماع الوزارى لمنظمة
التجارة العالمية فى جنيف
عام ١٩٩٨ ، تم الاتفاق على
التأجيل المؤقت لفرض رسوم
جمركية على التجارة
الإلكترونية والمنتجات التى
يتم توصيلها إلكترونياً ، حيث
نادى البعض إلى اعتبار
الإنترنت منطقة تجارة حرة
تخفى من تطبيق الضرائب
الجمركية ، فلا تخضع لهذه
الضريبة السلع والخدمات
التي يتم تسليمها إلكترونياً ،
دون حاجة للبحث عن معيار
يميز بين السلع والخدمات

طالما حصل عليها الشخص
فى صورة رقمية .
النوع الثانى :
مشكلات ترجع إلى
طبيعة التشريعات
الضريبية الحالية :
أولاً : تحديد السيادة الضريبية
للدولة على معاملات
التجارة الإلكترونية :
تقرض السيادة الضريبية
للدولة فى إطار مبدئى إقليمية
الضريبة وعالمية الإيراد ،
والسؤال الذى يثور هنا كيف
تحدد الدولة سيادتها
الضريبية على المعاملات التى
تتم من خلال صفقات التجارة
الإلكترونية خاصة أن هذه
المعاملات تتمثل بالصعوبة
الأساسية لها أنها قد تمثل
معاملات غير منظورة مما
يصعب معه تحديد الدولة
صاحبة السيادة فى فرض
الضريبة على صفقات التجارة
الإلكترونية .
فوفقاً لمبدأ الإقليمية
يجب أن يتحقق الدخل من
مصلحو داخل الدولة التى يقيم

فيها المستفيد ، سواء تم ذلك عن طريق تواجده مادي للمشروع في هذه الدولة أو وكيل له سلطة إبرام العقود أو عن طريق الدورة التجارية الكاملة .

وقد تتبع الدولة مبدأ عالمية الإيراد ، وهذا المبدأ يقضى بأن تفرض الضريبة على الدخل الذى يحققه الممول الذى ينتمى للدولة أو يكون مقيماً بها بصرف النظر عن مصدر الدخل الذى يحققه الممول سواء كان هذا الدخل محققاً من مصدر داخل الدولة أو خارجها ، ولن يمنع تطبيق هذا المبدأ من إمكانية التهرب الضريبي لمعاملات التجارة الإلكترونية .

ثانياً : تحديد المنشأة الدائمة فى ظل تعاملات التجارة الإلكترونية :

إن تحديد السيادة الضريبية باستخدام معيار المنشأة الثابتة المستقرة لا يمثل أية مشكلة بالنسبة للمعاملات التى تتم من خلال

أساليب التجارة التقليدية ، لكن الوضع يختلف فى حالة معاملات التجارة الإلكترونية ، حيث إن معيار المنشأة الثابتة هو معيار تقليدى يحدد نطاق الاختصاص الضريبي للدولة فى ظل ظروف التجارة التقليدية .

ولكن فى ضوء خصائص التجارة الإلكترونية ما هى المؤشرات التى يمكن الاستناد إليها عند التعرف على المنشأة الدائمة ؟ هل هو الجهاز الذى يتصل من خلاله العميل بموقع المنشأة ؟ أم الموقع الإلكتروني Web Site ؟ أم الحاسب الخادم Server ؟ أم هو مقدم خدمة الدخول إلى شبكة ISP ؟ فإى من الأطراف السابقة تتوافر فيه شروط المنشأة الدائمة بما يتلاءم مع خصائص التجارة الإلكترونية ؟

ثالثاً : الأزواج الضريبي الدولى الناتج عن تطبيق القواعد التقليدية على معاملات التجارة الإلكترونية :

تنشأ مشكلة الأزواج

الضريبي كنتيجة حتمية لسببين :-

أولاً : استخدام فكرة المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية بين الدول المختلفة ، بحيث يعق للدول التى يعمل بها الممول أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق نتيجة مزاولته النشاط التجارى عن طريق منشأة دائمة ، وكما سبق أن أوضحنا فى المشكلة السابقة ، أنه فى ظل تعاملات التجارة الإلكترونية أصبح من الممكن للمنشآت أن تمارس نشاطها التجارى ، دون أن يكون هناك حاجة لكيان مادي ثابت ، وبالتالي فإن هذا يؤدي إلى قصور فكرة المنشأة الدائمة فى حصر كثير من تعاملات التجارة الإلكترونية الدولية .

ومن الجدير بالذكر أن اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات المختلفة يؤدي إلى حدوث تنازع فى السيادة بين الدول ، فمثلاً نجد بعض التشريعات

الضريبية تأخذ بمعيار عالمية الإيراد Worldwide Income الذى بمقتضاه يلاحق التشريع الضريبى دخل الممول الذى تعد الدولة موطناً ضريبياً له أينما تحقق هذا الدخل ، مما يؤدي إلى حدوث ازدواج الضريبى الدولى فى حالة ما إذا كانت الدولة الأخرى التى يزاول فيها النشاط تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة .

مصادر داخل إقليمها ، بينما ترى دولة الموطن أن لها الحق فى فرض الضريبة .

ثانياً : أن تبين استخدام قواعد الاختصاص الضريبى الدولى فيما بين الدول (قاعدة المصدر ، وقاعدة الإقامة ، قاعدة الجنسية ... إلخ) فإن ظاهرة الازدواج الدولى Inter-national Double Taxation تعد أمراً حتمياً خاصة بالنسبة للممولين الذين يمارسون أنشطة اقتصادية فى أكثر من دولة ، وقد يؤدي تطبيق القوانين الضريبية داخل الدولة ، أو تطبيق تشريعات

مختلفة بين الدول إلى خضوع الممول لأكثر من ضريبة ونشوء ظاهرة الازدواج الضريبى فى المجال الداخلى للدولة أو المجال الدولى .

رابعاً : القصور فى التشريعات الضريبية الحالية :

وفقاً لما هو سائد فى التشريعات الضريبية للدول ، واستناداً إلى ما تتضمنه العديد من الاتفاقيات الضريبية ، وما أسفرت عنه الجهود الدولية والإقليمية فى هذا المجال قد تبلورت قواعد الإخضاع الضريبى سواء على المستوى المحلى أو الدولى فى قاعدتين رئيسيتين هما :-

قاعدة التبعية الاقتصادية وقاعدة التبعية السياسية ، وتطوى قاعدة التبعية الاقتصادية على قاعدتين فرعيتين هما : قاعدة الإقامة ، وقاعدة المصدر ووفقاً لقاعدة الإقامة فإن تقرير خضوع الممول للضريبة فى بلد معين يكون مكان إقامته بغض النظر عن جنسيته أو

مصدر دخله .

وبالنسبة لقاعدة المصدر فى تقرير سلطات الإخضاع الضريبى فإن غالبية التشريعات الضريبية المقارنة تأخذ بمفهوم المنشأة الدائمة Establishment Permanent ، حيث تعتبر الدولة التى تتواجد بها المنشأة الدائمة هى دولة مصدر الدخل ، ومن ثم تكون السيادة الضريبية لدولة المصدر أى الدولة التى يوجد بها المنشأة الدائمة ، وهذا ما تأخذ به غالبية الاتفاقيات الثنائية أو النموذجية كوسيلة لتجنب الازدواج الضريبى الدولى .

خامساً : القصور فى مجال التعاون الضريبى الدولى : مع نمو حجم التجارة الإلكترونية واتساع نطاقها العالمى ستزيد فرص التهرب الضريبى للمنشآت العاملة فى هذا المجال ، خاصة أن هناك جزءاً كبيراً من معاملات التجارة الإلكترونية غير منظور ، ولن تتمكن دولة

منفردة من خلال تشريعاتها الداخلية ، من ملاحقة هذا الجزء من التجارة الإلكترونية بدون تعاون دولى يمكن هذه الدول من الحد من التهريب الضريبى .

كذلك ضرورة تعديل النصوص الخاصة باتفاقيات الازدواج الضريبى بما يتلاءم مع طبيعة المعاملات التى تتم من خلال التجارة الإلكترونية ، بحيث تسمح للإدارات الضريبية بالاستفادة من البيانات والمعلومات المتعلقة بالممول على المستوى الدولى ، حتى لو كانت خارج إطار ملفه الضريبى .

ويرى البعض ضرورة وجود نص فى الاتفاقيات يسمح بتبادل المعلومات تلقائياً أو فوراً ، وألا يقتصر ذلك على الحالات التى تطلب فيها الإدارات الضريبية المعنية الحصول على معلومات معينة ، ففى عصر المعلومات تحتاج الإدارات الضريبية إلى العديد من المعلومات لتحليلها

ودراستها ، وذلك للاستفادة من هذه المعلومات فى اتخاذ الإجراءات الوقائية التى تحول دون نجاح الممول فى التهريب من الضريبة .

سادساً : عدم تطوير الإدارات الضريبية بما يتناسب مع طبيعة التجارة الإلكترونية :

من المشاكل التى تواجه التجارة الإلكترونية مشكلة عدم تطوير الإدارة الضريبية بما يؤهلها من التعامل مع التحولات الإلكترونية ، حيث يستلزم حل مشاكل الضرائب على التجارة الإلكترونية الاتجاه نحو تطوير الإدارة الضريبية ، وذلك لأن مجتمع التجارة الإلكترونية يختلف فى خصائصه عن التجارة التقليدية .

ومن الملاحظ أن الإدارات الضريبية غير قادرة فى الوقت الحالى على التعامل مع المتغيرات الجديدة لعدد من الأسباب لعل أهمها ما يلى :-

١ - عدم وجود مراكز تدريب

ضريبية متطورة تساعد على رفع كفاءة المتدربين .

٢ - القصور فى التأهيل العلمى والعملى والتدريب الكافى لتقنيات التجارة الإلكترونية .

٣ - لا يوجد تنسيق وتبادل معلومات بين المصالح الإيرادية المختلفة للدولة وهى الضرائب العامة والمبيعات والجمارك .

٤ - قصور الإدارة الضريبية الحالية على التعامل مع آليات التجارة الإلكترونية كالشفير والدفع الإلكتروني والمستندات الإلكترونية .

٥ - غياب التنسيق بين الإدارات الضريبية المختلفة ، فحتى هذه اللحظة لم يتم عمل شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلى على مستوى المصالح الإيرادية الثلاث (ضرائب عامة ومبيعات وجمارك) ، أيضاً لا يوجد

تتسيق بين هذه المصالح فيما يتعلق بتبادل المعلومات عن معاملات التجارة الإلكترونية .
وانتهى البحث إلى مجموعة من التوصيات في مجال خضوع الدخل الناتج عن نشاط التجارة الإلكترونية للضريبة ، لعل أهمها ما يلي :-

١ - الاستغناء عن شرط الاحتراف الذي يقصد منه امتهان الشخص أحد أوجه النشاط على وجه الاحتراف ، بحيث يصبح هذا النشاط مهنته التي يتكسب منها ، وذلك تمشياً مع ما قام به المشرع الضريبي من إخضاع بعض الطوائف الذين يحققون أرباحاً من أعمال لا تتصف بالتكرار للضريبة وخروجاً عن شرط الاحتراف حتى لو تمت مرة واحدة ، وبذلك يمكن فرض الضريبة على تعاملات التجارة الإلكترونية .

٢ - التخلي عن مبدأ إقليمية الضريبة الذي لا يتناسب مع الطبيعة الخاصة لنشاط التجارة الإلكترونية حيث إن التجارة الإلكترونية لا تعرف موطناً معيناً فأصبح في إمكان الشركات تحقيق أرباح طائلة مع الاكتفاء بقدر بسيط من الوجود المادي للقيام بالأنشطة التجارية .

٣ - تبني مبدأ عالمية الإيراد كأساس لفرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية ، فانتشار الإنترنت أفرز محيطاً جديداً لا يعتمد على الحدود المكانية وكذلك انتشار تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أدى إلى اكتفاء الشركات بقدر بسيط من الوجود المادي للقيام بالأنشطة التجارية ، وهذا العامل سيؤدي إلى تعميق مشكلة

البلدان التي تعتمد في فرض الضريبة على مبدأ الإقليمية .
٤ - الاسترشاد بتفسير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الخاص بالمنشأة الدائمة ، وفقاً لنص المادة الخامسة من الاتفاقية التي رأت أنه في حالة مزاوله النشاط عبر آلات أتماتيكية بصفة رئيسية يمكن اعتبار تلك الآلات هي الدليل على وجود المنشأة الدائمة ، وبذلك يمكن تحديد معالم المنشأة الدائمة في ظل كل التشريعات الداخلية والاتفاقيات الضريبية بحيث تعتبر الآلات المستخدمة في مجال التجارة الإلكترونية هي البديل المناسب لمفهوم المنشأة الدائمة مثل موقع الشركة Web Site والحاسب الخادم Server

، ومزودى خدمات الإنترنت ISP .

٥ - التمييز بين عنصرى الدخل الناتج عن نشاط التجارة الإلكترونية (ربح أعمال ، إتاة) بالشكل الذى يؤدى إلى سهولة التمييز بينهما ، ويمكن الدولة من فرض الضريبة على الإتاوات التى يحصل عليها الشخص غير المقيم عن صفقات التجارة الإلكترونية .

٦ - التخلّى عن فكرة الإقامة كشرط لخضوع الدخل الناتج عن التجارة الإلكترونية للضريبة ، وما يترتب على ذلك من صعوبات فى تحديد السيادة الضريبية للدولة على الدخول المحققة من هذا النشاط بأشكالها المختلفة .

٧ - مفهوم الدورة التجارية الكاملة لا يصلح للتطبيق على نشاط التجارة

الإلكترونية ، حيث إنه لا يسمح للسلطة الضريبية بفرض الضريبة على معاملات الشركات الأجنبية فى ظل غياب أى وجود مادى للمنشأة .

٨ - الاعتراف بأدلة الإثبات والمستندات الإلكترونية ، نظراً لقدرتها على توفير المعلومات الضريبية بشكل موضوعى ، ومن تلك المستندات الفاتورة الإلكترونية ، و طلب الشراء الإلكتروني ، وإشعار الرد الإلكتروني ، ورسائل البيانات الإلكترونية وغيرهم وذلك بهدف نجاح عملية التحاسب الضريبى على معاملات التجارة الإلكترونية .

٩ - الاستعانة بالتحويلات المالية الإلكترونية ووسائل الدفع النقدية الإلكترونية التى تستخدم كوسائل سداد

فى المعاملات التجارية الإلكترونية ، وذلك لأغراض التحاسب الضريبى ، وقد رأى البعض بأنه يمكن من خلال متابعة هذه التحويلات التى تتم عادة بواسطة مستندات بنكية مادية ، الاطلاع على تلك المستندات باعتبارها دليلاً مستندياً ، بما يمكن من الكشف عن بعض الصفقات التى تتم من خلال التجارة الإلكترونية .

١٠ - توظيف بروتوكولات الإنترنت والتجارة الإلكترونية لخدمة عملية التحاسب الضريبى ، حيث تتيح هذه البروتوكولات تقريب البيانات من عدد من المواقع والربط بين أكثر من بيان فى أكثر من موقع بهدف الوصول إلى بيانات محددة لمعاملات محددة وجميعها تتمثل فى معاملات دولية .



تمثل

شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج صناعة الغزل والنسيج

واجهة مصر الصناعية المتقدمة في هذا المجال .. تلك الحقيقة يؤكدتها حجم ونوعية إنتاجها من الغزل وكذلك الإقبال المطرد الذي يلاقيه إنتاجها من هذه الغزول في أسواق العالم شرقاً وغرباً .
والشركة تفخر بإنتاجها المتطور والمتنوع من الخيوط : السميكة - والمتوسطة - والرفيعة وكلها تتطابق وأرضي المواصفات العالمية .

قطن ١٠٠ %

الطرف المفتوح : من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ (O . E) .

الغزل الحلقي : من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للتسيج والتريكو .

ومن النمر الرفيعة : من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للتسيج والتريكو .

خيوط الحياكة : من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .

الخيوط المخلوطة :

بوليستر / قطن ، بوليستر / فسكوز .

من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ مسرحة للتسيج والتريكو مفردة ومزوية .

خيوط الشانوهات بأنواعها المختلفة .

الإكريلك :

وقد أضافت إلى إنتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرف المفتوح خطأً جديداً لإنتاج الآتي :

• غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ مترى إلى ٥٠ نورمال وهى بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصووى .

• غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠ / ٥٠

وتفرد أسواق الشركة أسواق أوروبا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم إنتاج مصانعها من خيوط الغزل المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوربي - وياقى دول أوروبا الغربية - وأسواق دول أوروبا الشرقية - وأسواق الولايات المتحدة

الأمريكية - كندا - اليابان - تايوان - وسوريا - قبرص - تركيا - لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم بقرى : شبين تكس .

تليفون : ٢١٤٠٠٠ - ٢١٤٢٠٠ - ٣١٤٣٠٠ (٠٤٨)

المكاتب :- الإسكندرية ت : ٤٨٣٢١٨٤ - ٤٨٦٥٣٢٦

القاهرة ت : ٢٥٤٠٤٩٧

Fax : (048) 314100

عشر مشكلات فى ضريبة المبيعات وحلولها على ضوء الأحكام النهائية والباتة

الصادرة من محكمة النقض والمحكمة الإدارية العليا وأحكام القضاء المدنى والإدارى

المستشار القانونى / روفائيل بولس / المحامى

خبير استشارى لضرائب المبيعات والجمارك - مدير الشؤون القانونية بمصلحة الضرائب على المبيعات (سابقاً)

مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وعضو جمعية الضرائب المصرية

رئيس مجلس إدارة مركز الاستشارات الضريبية - رئيس مجلس إدارة جريدة العدالة الضريبية - ماجستير فى القانون

مشكلات ضريبة المبيعات وحلولها	التالى :- س (١) :	لفظ (بالكامل) أن ضريبة المبيعات سدد جميعها عند الإفراج عن السلع ومن ثم فهى ليست تحت حساب الضريبة المستحقة على السلع المستوردة عند بيعها بحالتها بلاسوق المحلى وهو ما انتهت إليه أحكام محكمة النقض فى الطعون أرقام ١٠٥٧ لسنة ٦٧ ق ، ٢٥٨ لسنة ٦٦ ق ، ١٢٣٤ لسنة ٦٧ ق .
منذ أن صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٥/٣ والقوانين الأخرى المتعاقبة عليه فمازالت مشكلات ضريبة المبيعات مع المسجلين تدور بين أروقة المحاكم الجنائية والمدنية والإدارية بكافة درجاتها الجزئية والابتدائية والاستئنافية والنقض والإدارية العليا ... ومن ثم وجب التلويح عنها فى شكل برقيات تدور بالسؤال والجواب عنها طبقاً لما انتهت إليه الأحكام النهائية والباتة الصادرة من محكمة النقض والإدارية العليا والقضاء الإدارى والمدنى ... والتي سوف نسردها على النحو	هل البيع الأول للسلع المستوردة يخضع لضريبة المبيعات فى ظل تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لضريبة المبيعات ؟ ج (١) : طبقاً لأحكام المواد ٢/٦ ، ٢/٣٢ ، ٢/٤٧ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإن ضريبة المبيعات تستحق على السلع المستوردة عند تحقق واقعة الإفراج الجمركى ، وتحصل تلك الضريبة بالكامل عند الإفراج ، ولا يجوز الإفراج عن تلك السلع المستوردة إلا بعد سداد تلك الضريبة بالكامل ... ومعنى	أما القول بأن الشخص المستورد أصبح له صفة تاجر بعد صدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بشأن تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لقانون ضريبة المبيعات وبالتالي يتعين عليه سداد ضريبة المبيعات على واقعة

البيع الأول ... فإن هذا القول مردود عليه بأن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد الأشخاص المخاطبين بأحكامه وهم : المنتج الصناعي والمستورد ومؤدو الخدمة الخاضعة للضريبة وتاجر الجملة وتاجر التجزئة ، ثم أخضع كلاً من المنتج الصناعي والمستورد ومؤدو الخدمة الخاضعة للضريبة للمرحلة الأولى كما أخضع كلا من تاجر الجملة وتاجر التجزئة للمرحلتين الثانية والثالثة ... وحدد القانون المشار إليه بموجب المادة الأولى (الأحكام التمهيدية) تعريفاً لكل شخص من الأشخاص المخاطبين بالقانون سالف الذكر وقد جاء بتعريف الشخص المستورد بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بفرض الإتجار ... ومن ثم لا يجوز الخلط بين الأشخاص المخاطبين بأحكام القانون

وإضفاء صفة تاجر الجملة والتجزئة على الشخص المستورد ... وبالتالي يكون البيع الأول للسلع المستوردة غير خاضع لضريبة المبيعات في ظل جميع مراحل تطبيق القانون ... وهو ما أكدته الأحكام النهائية والباتة الصادرة من مختلف المحاكم المدنية والإدارية والجنائية حتى تاريخه .
 م (٢) :

هل تخضع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات ؟
 ج (٢) :

رغم صدور حكمي النقض والإدارية العليا بخضوع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات إلا إن محكمة القضاء الإداري مازالت تقضي بأحكام نهائية مذيلة بالصيغة التنفيذية بعدم خضوع السلع المستوردة الرأسمالية لضريبة المبيعات وآخرها الحكم الصادر بجلسة ٢٨/٩/٢٠٠٤ في الدعوى رقم ٤٣٥٦ لسنة ٥٥ ق وذلك استناداً إلى أن

القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حدد مفهوم السلع المستوردة الخاضعة للضريبة بأنها السلع التي يتم استيرادها بفرض الإتجار فيها ، وبالتالي إذا انتفى غرض الإتجار انتفى بالتالي الخضوع لتلك الضريبة .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن محكمة النقض أصدرت حكماً هاماً بجلسة ٢٤/٢/٢٠٠٤ في الطعن رقم ١٥١١ لسنة ٧٣ ق المقام من شركة كايرو ميلان للملابس ضد وزير المالية بصفته بوقف تنفيذ الحكم الصادر لصالح مصلحة الضرائب على المبيعا وإحالة الطعن إلى غرفة المشورة بالمحكمة للنظر في موضوع الطعن وما إذا كانت السلع الرأسمالية تخضع لضريبة المبيعات من عدمه .
 علماً بأن مصلحة الضرائب على المبيعات بالاشتراك مع وزارة المالية أعدتا مشروع قانون يسمح بخصم الضريبة السابق سدادها على السلع الرأسمالية المستوردة

والمحلية من الضريبة المستحقة من المنتج المباع ، وإن كانت مصلحة الضرائب على المبيعات تلجأ بالصفح عن عدم سريان هذا الخصم على السلع التي يتم استيرادها قبل صدور التشريع المزمع صدوره .

ونحن نرى ... أن هذا التشريع سوف يفتح الباب على مصراعيه للمنازعات أمام القضاء لتمسك أصحاب الشأن بعدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة لضريبة المبيعات بصفة أصلية طبقاً لأحكام المواد ٢/٦ ، ٢/١١ ، ٢/٣٢ ، ١/٤٧ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، كما أنه طبقاً للتشريع المزمع صدوره فإن السلع التي تم استيرادها وما زالت الأقساط مستمرة فإنه يحق لصاحب الشأن خصم الضريبة السابق سداده من الضريبة المستحقة على المنتج المباع طبقاً لقاعدة (الأثر الفوري للقانون) .

من (٣) :

هل يخضع نشاط المخازن الأفرنجية لضريبة المبيعات ؟

ج (٣) :

سبق أن أصدرت المحكمة الإدارية العليا حكماً في الطعون أرقام ٧٥٨٥ لسنة ٤٥ ق عليا ، ٣٤٤٧ لسنة ٤٧ ق ، عليا مرفوعين من وزير المالية بصفته ضد أصحاب المخازن الأفرنجية ومحلات الفطائر والحلوى من عجّين (غير السياحية) برفض الطعون وتأييد الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري بعدم خضوع المخازن الأفرنجية غير السياحية لضريبة المبيعات ... غير أنه بجلسة ٢٠٠٤/٧/٣ أصدرت ذات المحكمة الإدارية العليا حكماً في الطعن رقم ٤٥٣٦ لسنة ٤٧ ق بخضوع المخازن الأفرنجية لضريبة المبيعات ، ولذلك تم الطعن على هذا الحكم بدعوى بطلان أصلية برقم ١٦١٧٤ لسنة ٥٠ ق عليا بإحالة الطعن إلى دائرة توحيد المبادئ لثبوت مخالفة

حكم الإدارية العليا الأخير للقانون وللأحكام السابق صدورها من ذات المحكمة الإدارية العليا حيث تخلص أسباب الطعن بالبطلان التالي :-

أولاً : أن هذا الحكم صدر بالمخالفة لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات ثانياً : أن هذا الحكم صدر على خلاف الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا بدائرة فحص الطعون عن هذا الموضوع فأما عن مخالفة الحكم لأحكام القانون فقد انتهى الحكم المطعون فيه إلى أن نشاط المخازن يخضع للبند رقم ٣ من الجدول رقم ب من القرار الجمهوري رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ والذي أخضع جميع المنتجات المصنعة من الدقيق والحلوى من عجّين عدا الخبز المسعر بجميع أنواعه لفئة ٥ ٪ وحيث أن ما انتهى إليه هذا الحكم من نتيجة يمثل مخالفة صارخة لأحكام القانون حيث إن المشرع بحسب الأصل

أخضع جميع السلع الصناعية المنتجة محلياً والمستوردة لضريبة المبيعات بفئات ضريبية تتراوح ما بين ١٠٪ ، ٥٪ - ٢٥٪ حسب نوع السلعة ثم استثنى بعض السلع من الخضوع لتلك الضريبة وحددها بالجدول رقم (أ) من القرار الجمهوري رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ومن بينها المأكولات التي تصنعها وتبيئها المطاعم والمحللات غير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة فلفظ محل هو لفظ مطلق سواء محل تجارى أو محل صناعى ويفض النظر عن مكونات المنتج المصنوع من هذا المحل إن هذه السلعة تباع للمستهلك النهائي مباشرة وكان المحل المنتج لهذه السلعة غير مرخص له رخصة سياحية فمن ثم ينطبق عليه الإعفاء المقرر بالجدول رقم (أ) من القرار الجمهوري رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ وإن كان نشاط منتج الخبز الفينو والبقسماط والفطائر يدخل في نطاق المأكولات التي

تصنعها وتنتجها المحال غير السياحية متى جرى بيع هذا المنتج الناتج عنه إلى المستهلك النهائي مباشرة كما جاء بالبند ٨ من الجدول رقم ج المرافق لهذا القانون وذلك أن لفظ المأكولات الوارد بالنص وردت على وجه العموم والإطلاق مما تتصرف معه إلى المخبوزات بغض النظر عن كونها مصنعة من دقيق والتي لا تعدو أن تكون إحدى المأكولات وأخذاً بمبدأ يقينية الضريبة ومراعاة للأصل العام لوجوب تفسير القاعدة الضريبية دون التوسع فيها أو القياس عليها ولوجوب تفسير القاعدة القانونية تفسيراً متكاملاً وليس متصادماً متعارضاً فإنه والحال كذلك يتعين تغليب اعتبار نشاط إنتاج رغيف العيش الفينو والبقسماط من نوع المأكولات غير الخاضعة للضريبة ولو كانت مسعرة جبرياً متى كان المحل الذى يصنعها أو ينتجها يبيعها إلى المستهلك النهائي مباشرة وكان هذا المحل من

المحال غير السياحية نزولاً على حكم البند ٨ من الجدول رقم ج المرافق للقانون ٢ لسنة ١٩٩٧ .

س (٤) :

ما هو الوعاء الخاضع

لضريبة المبيعات فى

عقود المقاولات ؟

ج (٤) :

أرست محكمة النقض مبدأ هاماً بشأن خضوع المقاولات لضريبة المبيعات حيث أوردت فى العديد من أحكامها ومنها الحكم الصادر فى الطعن رقم ٥٦١ لسنة ٦٧ ق أن عنصر العمل وحده دون غيره هو الخاضع لضريبة المبيعات ولتحديد عنصر العمل وحده فى عقود المقاولات يتعين الرجوع إلى المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات حيث حدد عنصر العمل وحده فى جميع أنواع المقاولات كالتالى :-

أولاً : فى حالة وجود مقاول

الباطن :-

١٥ ٪ من قيمة المقاوله فى

المبانى .

١٢ ٪ من قيمة المقاوله فى

المبانى الخاصة .

١٠ ٪ من قيمة المقاوله فى

الأعمال الكهروميكانيكية

وتجهيزات المباني .

٢٠٠ ٪ من قيمة المقاوله فى

المرافق والطرق والمحاجر

والرى والمدارج واستصلاح

الأراضى .

١٥ ٪ من قيمة المقاوله فى

البترول والأعمال البحرية .

٥٠ ٪ من قيمة المقاوله فى

التركيب .

ثانياً : فى حالة عدم وجود

مقاول الباطن :-

١٥ ٪ من قيمة المقاوله فى

المبانى .

١٠ ٪ من قيمة المقاوله فى

المبانى الخاصة .

٨ ٪ من قيمة المقاوله فى

الأعمال الكهروميكانيكية

وتجهيزات المباني .

١٠ ٪ من قيمة المقاوله فى

المرافق والطرق والمحاجر

والرى والمدارج واستصلاح

الأراضى .

١٢ ٪ من قيمة المقاوله فى

البترول والأعمال البحرية .

ثالثاً : وللوصول إلى تحديد

الضريبة المستحقة على عقود

المقاولات يتعين إجراء المعادلة

التالية :

قيمة المقاوله × عنصر العمل

× فئة الضريبة .

ومثال ذلك : إذا كانت المقاوله

هى مقاوله مبان وكانت قيمتها

مثلاً ١٠٠ ٠٠٠ جنيه فإن

عنصر العمل وحده يعادل ١٥

٪ من القيمة ليكون ١٥٠٠

جنيه وبالتالي تكون الضريبة

المستحقة كالتالى ١٠٠ ٠٠٠ ×

١٥ ٪ × ١٠ ٪ = ١٥٠٠ جنيه .

رابعاً : وتطبيقاً لأحكام محكمة

التنقض والمنشور رقم ٥ لسنة

١٩٩٤ سالف الذكر صدر

العديد من تقارير مكاتب

خبراء وزارة العدل وصدر

العديد من الأحكام المدنية

والجنائية مؤكدة على أن

عنصر العمل وحده هو

الخاضع لضريبة المبيعات فى

عقود المقاولات.

خامساً : ويراعى فى الحالات

التي تقوم فيها مصلحة الضرائب

على المبيعات : بتحرير محاضر

ضد أصحاب شركات

المقاولات عن السنوات

السابقة على التسجيل أن يتم

حساب قيمة عنصر العمل

وحده عن أعمال المقاولات

المنفذة لكل سنة على حدة

فإذا لم يبلغ قيمة عنصر

العمل وحده حد التسجيل

المنصوص عليه بالمادة (١٨)

من القانون رقم ١١ لسنة

١٩٩١ فإنه يتم استبعاد تلك

السنة من الخضوع للضريبة

وبالتالى الاستبعاد عن حساب

الضريبة المطالب بها ... إذ

أن العبارة ليست برقم الأعمال

وإنما العبارة برقم عنصر

العمل وحده وعما إذا كان هذا

الرقم الأخير قد بلغ حد

التسجيل من عدمه .

ومثال ذلك : إذا كان صاحب

شركة مقاولات قام بالتسجيل

عام ٢٠٠٢ وإن قيمة مقاولات

المبانى التى تم تنفيذها خلال

السنوات ٢٠٠٠/٢٠٠١

وإجمالها ٥٠٠٠٠٠ جنيه

عبارة عن مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه

عن عام ٢٠٠٠ ومبلغ ٣٠٠٠٠٠٠
جنيه عن عام ٢٠٠١ .

فإن مصلحة الضرائب على
المبيعات تحاسب صاحب
الشركة كالتالى : الضريبة
المستحقة = حجم الأعمال ×
٢٩% (عناصر العمل + عناصر
أخرى) × ١٠% فئة الضريبة
 $= ١٠\% \times ٢٩\% \times ٥٠٠٠٠٠ =$

١٤٥٠٠ جنيه وهذا الحساب
من جانب مصلحة الضرائب
على المبيعات يخالف أحكام
محكمة النقض والمنشور رقم
٥ لسنة ١٩٩٤ إذ يتعين إجراء
المعادلة التالية :

عناصر العمل خلال عام ٢٠٠٠
 $= ٢٠٠٠٠٠ \text{ جنيه} \times ١٥\% =$
٣٠٠٠٠ جنيه ومن ثم يكون
صاحب الشركة غير خاضع
لضريبة المبيعات خلال عام
٢٠٠٠ لعدم بلوغه حد
التسجيل .

وعنصر العمل خلال عام
 $٢٠٠١ = ٣٠٠٠٠٠ \times ١٥\% =$

٤٥٠٠٠ جنيه
ومن ثم يكون صاحب الشركة
غير خاضع - أيضاً - لضريبة
المبيعات خلال عام ٢٠٠١

لعدم بلوغه حد التسجيل .
هذا ما أكنته التقارير الصادرة
من مكاتب خبراء وزارة العدل
والأحكام المدنية والجنائية
الصادرة فى هذا الشأن .
س (٥) :

ما هو ميعاد تقادم رد
ضريبة المبيعات ؟

ج (٥) :

قررت محكمة النقض مبدأ
هاما فى شأن تقادم رد
الرسوم والضرائب التى تم
تحصيلها بموجب منشورات
وقرارات دون سند من القانون
حيث أصدرت حكمها فى
الطعن رقم ٢٩١٦ لسنة ٦٤ ق
بأحقية الممول أو صاحب
الشأن فى طلب رد الرسوم
والضرائب التى قامت مصلحة
الضرائب بتحصيلها منه
بموجب قرارات أو منشورات
فى لفة القانون خلال خمسة
عشر عاماً من تاريخ تحصيلها
ولا يسرى عليها التقادم
الثلاثى وفى هذا الشأن ذكرت
فى حكمها سالف الذكر أن
مما ينعاه الطعن على الحكم
المطعون فيه الخطأ فى

تطبيق القانون إذا قضى
بسقوط حقه فى المطالبة
بالمبلغ محل النزاع بالتقادم
الثلاثى إعمالاً للمادة ٣٧٧ من
القانون المدنى والذى يسرى
على المطالبة بالرسوم
والضرائب التى تسدد
بمقتضى القانون فى حين أن
المبالغ محل التداعى قد
سددت دون سند من القانون
باعتبار أن المنشور رقم
٢٣/٨٠ تعريفات يعتبر قراراً
منعماً مما يمد معه المبالغ
المسدة وفقاً له ديناً عادياً
وليس رسوماً أو ضريبة فلا
ينطبق عليها حكم المادة
سابقة الذكر وتخضع فى
سقوطها بالتالى إلى التقادم
الطويل وهو ما يعيب الحكم
ويستوجب نقضه .

وحيث إن هذا النعى فى
أساسه شديد ، ذلك أن النص
فى الفقرة الثانية من المادة
٣٧٧ من القانون المدنى على
أن " ويتقادم بثلاث سنوات
أيضاً الحق فى المطالبة برّد
الضرائب والرسوم التى دفعت
بغير حق ويبدأ سريان التقادم

من يوم دفعها يدل على أجرى به قضاء هذه المحكمة على أنه يشترط لتطبيق حكم هذه الفقرة أن يكون المبلغ الذى حصلته الدولة قد دفع باعتباره ضريبة أو رسماً وأن يكون تحصيله قد تم بغير وجه حق أما إذا كان تحصيله بحق ثم صدر قرار لاحق بالإعفاء من هذه الضريبة أو ذلك الرسم - أو بإلغاء التعليمات الخاصة بتحصيله - فلا يصح أن يواجه الممول بحكم المادة ٣٧٧ سالف الذكر حتى تاريخ صدور القرار ولذلك يصبح ديناً عادياً يسقط الحق فى اقتضاؤه بمدة التقادم المقررة فى القانون المدنى وهى خمسة عشر عاماً ولا يجوز قياس حالة ما تحصله المصلحة بغير حق وقت تحصيله بما يصبح بمقتضى قرار لاحق واجب الرد ذلك أن نص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى هو نص استثنائى يجوز التوسع فيه بطريق القياس لما كان ذلك وكان الواقع الذى حصله الماطمون

فيه أن المبلغ الطالب برده من الماطمون ضدما قد سدد بحق بمقتضى المنشور رقم ٢٠/٨ تمريرات وذلك إلى أن صدر المنشور رقم ١٢ لسنة ٨٥ تمريرات الصادر فى ١٩٨٥/٤/٧ بعدم تحصيل رسوم البلدية إلا على الضريبة الأصلية (للوارد فقط) وإذا لم تنقضى خمسة عشر عاماً من هذا التاريخ حتى رفع الدعوى فى ١٩٨٧/٤/٢٢ فإن الحق فى طلب استرداده لا يكون قد سقط بالتقادم ، وإذا خالف الحكم الماطمون فيه هذا النظر فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه بما يوجب نقضه دون حاجة لبحث باقى أسباب الطعن .

س (٦) :

ما هو ميعاد سقوط حق مصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى ؟

ج (٦) :

أصدرت محكمة النقض حكماً هاماً وجوهرياً فى الطعن رقم ٧٨ لسنة ٧٢ ق بسقوط حق

مصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى الشهرى بعد فوات مدة ثلاث سنوات من تاريخ تقديم هذا الإقرار للمصلحة ... حيث إن مصلحة النقض فى حكمها سالف الذكر أوضحت بجلاء أن المشرع حدد ميعاداً لمصلحة الضرائب على المبيعات فى تعديل الإقرار الضريبى الشهرى المقدم من الممول (المسجل) للمأمورية وذلك بموجب المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وهو ميعاد غايته ستون يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة والذى امتد إلى سنة بقرار وزير المالية رقم ٢٣١ لسنة ١٩٩١ المنشور فى الوقائع المصرية فى ٣١ يوليو ١٩٩١ ثم امتد إلى ثلاث سنوات بقرار وزير المالية رقم ١٤٢ لسنة ١٩٩٢ المنشور فى الوقائع المصرية فى ٩ يونيه ١٩٩٢ ... وأن المشرع رغبة منه فى عدم الاعتداد بالتعديلات التى تجريها

المصلحة على إقرارات الممول (المسجل) بعد الميعاد الذى حدده حتى يستقر موقفه من الضريبة المفروضة عليه خلاله ... فإذا جاء التعديل بعد الميعاد الذى حدده المشرع بالمادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقرارات الوزارية سائلة البيان فإنه لا يعتد بهذه التعديلات ومن ثم يكون حق مصلحة الضرائب على المبيعات فى تلك التعديلات قد سقط بفوات المدة التى حددها المشرع ... كما أن حكم النقض المشار إليه يكون قد تكفل بالرد على ادعاءات مصلحة الضرائب على المبيعات بأن الميعاد المنصوص عليه بالمادة ١٧ سائلة الذكر هو ميعاد تنظيمى لا يترتب عليه سقوط حق المصلحة فى إجراء التعديل وبالتالي يكون حكم النقض قد حسم هذه المسألة بما يتعين معه على مصلحة الضرائب على المبيعات مراعاة الميعاد المنصوص عليه بالمادة (١٧)

وعدم مخالفته وذلك استقرار للموقف الضريبي للممول (المسجل) .

س (٧) :

هل الدعوى الضريبية توقف الدعوى الجنائية ؟

ج (٧) :

أصدرت محكمة النقض حكماً هاماً فى الطعن رقم ٦٣٩٨ لسنة ٥٤ ق حيث أرست مبدأ هاماً بمقتضاه وجوب وقف الفصل فى الدعوى الجنائية لحين الفصل فى الدعوى الضريبية بحسبان أن الدعوى الضريبية التى تحدد الالتزام الضريبي من عدمه .

وفى هذا الشأن قالت محكمة النقض إن ما ينهض الطاعنون على الحكمين المطمون فيهما أنهما إذا داناها بجريرة استعمال طرق احتيالية للتخلص من الضريبة المستحقة قد شابها قصور فى التسبب وخطأ فى تطبيق القانون ذلك بأن الطاعنين تمسكوا فى دفاعهم أمام المحكمة بدرجتها أنهم أقاموا الدعوى رقم ٢٠٧ لسنة ١٩٦٨

تجارى كلى - ضرائب - إسكندرية طعنأ على قرار تقدير اللجنة ولم يفصل فيها غير أن المحكمة ردت هذا الدفاع برد غير سائغ وقضت بإلزام الطاعنين بالتعويض الذى ينسب إلى ما لم يؤد من الضريبة قبل أن يصبح هذا التقدير نهائياً مما يعيب الحكمين ويستوجب نقضهما وحيث إنه يتبين من الاطلاع على الأوراق أن الطاعنين استأنفوا الحكم الابتدائى الصادر بتفريم كل منهم خمسين جنهياً وإلزامه بأن يدفع لمصلحة الضرائب تعويضاً يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة المستحقة بحسب الرطب النهائى ، كما يتبين من الاطلاع على محاضر جلسات المحكمة أن الطاعنين آثاروا فى دفاعهم أمام درجتى التقاضى أنهم أقاموا الدعوى المشار إليها بوجه الطعن طعنأ فى تقدير الضريبة المستحقة وردت المحكمة بأنه وإن كان القضاء المدنى لا يوقف الجنائى إلا

إنه يتعين وقف الفصل في الدعوى الجنائية لحين الفصل في الدعوى الضريبية باعتبار أن الدعوى الضريبية هي التي تحدد الالتزام الضريبي من عدمه بما يستوجب نقضه .
س (٨) :

هل يجوز قانوناً تطبيق قواعد الخصم على الخدمات والسلع المعفاة وكذلك السلع ذات السعر الحكيم ؟
ج (٨) :

طبقاً لأحكام المادة (٢٣) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فإن المشرع أعطى للمسجل الحق في خصم الضريبة السابق سدادهما على مشترياته (المدخلات) من الضريبة المستحقة على مبيعاته (المخرجات) فيما عدا سلع الجدول رقم (١) ... ومن ثم فإن قواعد الخصم تسرى على الخدمات والسلع المعفاة والسلع ذات السعر الحكيم وهذا ما أكدته محكمة القضاء الإداري في حكمها الصادر بجلسته ٢٥/٩/٢٠٠٢ في

الطعن رقم ٦٦١٨ لسنة ٥٤ ق. س (٩) :

ما هو تاريخ سريان الضريبة الإضافية ؟

ج (٩) :

أثارت الضريبة الإضافية العديد من التساؤلات حول مدى دستورية تلك الضريبة وكيفية احتسابها ؟ حيث إن الضريبة الإضافية المنصوص عليها بقانون ضريبة المبيعات تمثل فائدة بواقع نصف في المائة من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد وهذه الفائدة يشوبها عدم الدستورية لأسباب عديدة أولها مخالفتها لنص المادة الثانية من الدستور باعتبار أن تلك الفائدة هي إحدى صور الربا المحرمة شرعاً بموجب أحكام الشريعة الإسلامية وإن نص المادة الثانية من الدستور نص على أن الشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع ، وثانيهما أن تلك الفائدة تعادل ٢٦٪ سنوياً وهي فائدة

مرتفعة جداً مغالٍ فيها إلى أبعد الحدود ولا توجد أية فائدة سواء في البنوك أو المصارف أو الضرائب العامة بهذا القدر المغالٍ فيه والذي يصل إلى حد الجزاء الذي لا يستند إلى سبب قانوني أو دستوري وقد أثارت الضريبة الإضافية تساؤلاً هاماً حول تاريخ سريانها وكيفية احتسابها إذ ترى مصلحة الضرائب على المبيعات أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يرجع إلى تاريخ استحقاق الضريبة الأصلية بينما يرى خبراء الضرائب أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يبدأ من تاريخ استلام الممول (المسجل) للنموذج الضريبي ١٥ ض ٤٠ . م والمتضمن قيمة الضريبة الأصلية المطالب بها كفروق فحص ، ويستند خبراء الضرائب في ذلك إلى ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١١ لسنة ١٩٩١ حيث

أرفقت تلك اللائحة النموذج
الضريبي ١٥ ض ٢٠٠ م
والذي ذيل بعبارة سداد
الضريبة الأصلية المطالب بها
وسوف تزداد تلك الضريبة
بواقع نصف في المائة عن كل
أسبوع أو جزء منه من تاريخ
هذا الإخطار (النموذج) وحتى
تاريخ السداد ، وبهذا الاتجاه
أخذت محكمة طنطا الابتدائية
في حكمها الصادر بجلسة
١٣/١١/١٩٩٤ في الدعوى
رقم ٥٤٠٥ لسنة ١٩٩٢
والمؤيدة بالاستئناف رقم
٢٥٧٧ لسنة ٤٤ ق طنطا وهو
ما أكدته محكمة استئناف
القاهرة في حكمها الصادر
بجلسة ٢٥/٣/٢٠٠٤ في
الاستئناف رقم ٩٥٢٨ لسنة
١١٨ ق .
س (١٠) :
ما مدى دستورية القانون
التفسيري رقم ١١ لسنة
٢٠٠٢ ؟
ج (١٠) :
نصت المادة (٨٦) من دستور
جمهورية مصر العربية الصادر
عام ١٩٧١ على أنه :-

((يتولى مجلس الشعب سلطة
التشريع ويقر السياسة العامة
للدولة والخطة العامة للتنمية
الاقتصادية والاجتماعية
والموازنة العامة للدولة كما
يمارس الرقابة على أعمال
السلطة التنفيذية وذلك كله
على الوجه المبين في
الدستور)) .
ونصت المادة (١٧٥) من
الدستور على أنه ((تتولى
المحكمة الدستورية العليا دون
غيرها الرقابة القضائية على
دستورية القوانين واللوائح
وتتولى تفسير النصوص
التشريعية وذلك على الوجه
المبين في القانون)) .
ونصت المادة (٢٦) من قانون
المحكمة الدستورية العليا رقم
٤٨ لسنة ١٩٧٩ على أنه
((تتولى المحكمة الدستورية
العليا تفسير نصوص القوانين
الصادرة من السلطة التشريعية
والقرارات بالقوانين الصادرة
من رئيس الجمهورية وفقاً
لأحكام الدستور وذلك إذا
أثارت خلافاً في التطبيق وكان
لها من الأهمية ما يقضى

توحيد تفسيرها)) / .
ونصت المادة (٢٣) من قانون
المحكمة الدستورية العليا
سאלفة الذكر على أنه ((يقدم
طلب التفسير من وزير العدل
بناء على طلب رئيس مجلس
الوزراء أو رئيس مجلس
الشعب أو المجلس الأعلى
للهيئات القضائية ، ويجب أن
يبين في طلب التفسير النص
التشريعي المطلوب تفسيره
وما أثاره من خلاف في
التطبيق ومدى أهميته التي
تستدعي تفسيره تحقيقاً
لوحده تطبيقه)) .
ونصت المادة (١٨٧) من
الدستور صراحة على أنه ()
لا تسري أحكام القوانين إلا
على ما يقع من تاريخ العمل
بها ولا يترتب عليها أثر فيما
وقع قبلها ومع ذلك يجوز في
غير المواد الجنائية النص في
القانون على خلاف ذلك
بموافقة أغلبية أعضاء مجلس
الشعب)) .
ومؤدى النصوص الدستورية
والقانونية سألفة الذكر هو أن
المشرع الدستوري حدد على

سبيل الحصر اختصاصات كلا من مجلس الشعب والمحكمة الدستورية العليا فأناط بمجلس الشعب سلطة التشريع وإقرار السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة والرقابة على أعمال السلطة التنفيذية ... ثم حدد اختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنشئة بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ بسلطة الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح. وكذلك بتفسير نصوص القوانين الصادرة من مجلس الشعب والقرارات الجمهورية وذلك في حالة وجود خلاف في التطبيق وكان هذا الخلاف له من الأهمية ما يقضى توحيد التفسير ... وأضاف المشرع بأن طلب التفسير يقدم من وزير العدل بناء على طلب رئيس مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الشعب أو المجلس الأعلى للهيئات القضائية وأن يبين في طلب

التفسير النص التشريعي المطلوب تفسيره وما أثاره من خلاف في التطبيق ومدى أهميته التي تستدعي تفسيره تحقيقاً لوحده تطبيقه . ولما كان الأمر كذلك ... وكان مجلس الشعب قد أصدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وذلك بأن قام بتفسير عبارة (خدمات التشغيل للغير) الوارد قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وهي العبارة التي أضيفت بالقرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ والذي تم إلغاؤه بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المطعون عليه بعدم الدستورية بهذه الصحيفة لتطبيقه بأثر رجعي من تاريخ ١٩٩٢/٣/٥ على النحو المبين تفصيلاً بالوقائع الواردة بصدر هذه الصحيفة وكذلك بالسبب الأول من أسباب هذا الطعن الوارد بهذه الصحيفة ... فإنه والحال

كذلك يكون مجلس الشعب قد اغتصب سلطة اختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنصوص عليها بالمادة (١٧٥) من الدستور والمادة (٢٦) من قانون المحكمة الدستورية العليا ... وبالتالي يكون القانون التفسيري رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ قد صدر من جهة لا تملك إصداره بحسب الأصل بما يجعله مشوياً بعدم الدستورية .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى ... فإن القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ قد نص في مادته الثانية على أنه ((مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون ، ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره)) .

وقد جاء هذا النص متناقضاً في شقيه ، إذ أن الشق الأول يتعلق بمراجعة الأثر الكاشف للقانون وهو رجعية التطبيق ولم يحدد هذا القانون تاريخاً معيناً لرجعية التطبيق هل هو تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ هي ١٩٩١/٥/٣ أم

تاريخ صدور القرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ في ١٩٩٢/٣/٥ والذي بموجبه تم إخضاع (خدمات التشغيل للغير) لضريبة المبيعات أم من تاريخ صدور القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ في ١٩٩٧/١/٢٨ " فإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فهو قول مردود عليه بأن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بتاريخ ١٩٩١/٥/٣ لم يتضمن الجدول (٢) المرافق له خضوع ((خدمات التشغيل للغير)) للضريبة العامة على المبيعات .

" وإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ القرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ الصادر في ١٩٩٢/٣/٥ فهو قول مردود عليه بأن هذا القرار أصبح ملغياً بموجب القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ .

" وإذا قيل بأن تاريخ الأثر الكاشف ((الرجعية)) هو تاريخ القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧

الصادر في ١٩٩٧/١/٢٨ فهو قول مردود عليه بأن هذا القانون نص على إلغاء القرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ مع تطبيق ما أضافه هذا القرار بأثر رجعي من تاريخ صدور القرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ وأن القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ مطعون عليه بموجب هذه الصحيفة بمخالفته أحكام المادة (١٨٧) من الدستور .

وهكذا ... يتبين أنه في جميع الأحوال أن عبارة (مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون) لا تخرج عن كونها الأثر الرجعي لتطبيق القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ وهو يتعارض بل يصطدم بنص المادة (١٨٧) من الدستور والتي أرسيت قاعدة أصولية في مجال سريان القوانين وهي قاعدة (الأثر الفوري للقوانين) وأن الاستثناء على هذه القاعدة (الأثر الرجعي) لا يسرى على القوانين الجنائية وهو ما ينطبق بصفة عامة على قانون الضريبة العامة على المبيعات الذي يتضمن نصوما عقابية ومن ثم فلا مجال لتطبيق هذا

الأثر الرجعي على قانون الضريبة العامة على المبيعات وتكون قاعدة الأثر الكاشف قد شابها مخالفة المادة (١٨٧) من الدستور .

هذا عن الشق الأول للعبارة الواردة بالمادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ .

وعن الشق الثاني والذي نص على أن ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وللمعمل به اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره ... فإن هذه العبارة تمنى بالدرجة الأولى تطبيق القانون بأثر فوري ومن ثم يكون هذا القانون ليس تفسيراً وإنما هو في حقيقته قانون بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أضاف ((خدمات التشغيل للغير)) للخدمات الواردة على سبيل الحصر بالجدول رقم (٢) المرفق بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وترتب على ذلك خضوع خدمات التشغيل للغير اعتباراً من تاريخ صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ في ٢٠٠٢/٤/٢٠ المعمول به اعتباراً من ٢٠٠٢/٤/٢١ .

حول اعتبار الضريبة على السلع الرأسمالية من المدخلات

يجيب عليه

دكتور / سمير سعد مرقص

أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة
الأمريكية والمستشار الضريبي
وخبير المبيعات

قبل تناول الرأي في هذا الموضوع بالشرح والتحليل بموضوعية سنتناول أولاً الأسباب التي استندت إليها مصلحة الضرائب على المبيعات في رفض خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية في الإقرار الشهري لمن قام بسدادها بالتقسيط، وانتهى من السداد قبل هذا القرار إلى ما يلي :-
أولاً : أن الممول الذي استفاد ميزة تقسيط الضريبة على المبيعات ليس له أن يستفيد من خصمها باعتبارها ضريبة على المدخلات .

ثانياً : أن الممول سبق له أن سدد ضريبة المبيعات قبل

حقها خصم ضريبة المبيعات التي قامت بسدادها بالتقسيط قبل صدور هذا القرار وانتهت من سداد المبلغ بالكامل قبل صدوره باعتبارها ضريبة على المدخلات حيث إن مصلحة الضرائب على المبيعات تعرض على هذا الخصم وسحت فقط لمن سدد ضريبة المبيعات عند الإقرار الجمركي دون تقسيط من ناحية واقتصار الحق في الخصم على السلع الرأسمالية التي تم سداد ضريبة المبيعات عليها بعد صدور هذا القرار أي إنها جعلت لهذا القرار أثراً فورياً وليس له أثر رجعي وحرمان من قاموا بتقسيط المبلغ من حق خصم الضريبة على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة على المدخلات .

ورد للمجلة السؤال التالي بشأن خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية من قيمة ضريبة المبيعات على المنشأة أو المشروع باعتبارها ضريبة على المدخلات ، قامت الشركة باستيراد إحدى الآلات اللازمة لنشاطها وعند الإفراج الجمركي تم مطالبتها بضريبة المبيعات على هذه الأصول الرأسمالية وقامت الشركة بتقسيط قيمة الضريبة وبعد الانتهاء من التقسيط تم إقرار حق المكلفين في خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية عند تحديد ضريبة المبيعات واجبة التوريد في الإقرار الشهري حيث نصت تعليمات مصلحة على حق المكلف في خصمها باعتبارها ضريبة على المدخلات .
وتتساءل الشركة : هل من

إقرار حقه في خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة غير قابلة للخصم وقبل إقرار حقه في خصم ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية باعتبارها ضريبة على المدخلات ، وأن الحق في الخصم يقتصر على الحالات التي يتم سداد الضريبة عليها بالكامل بعد صدور هذا القرار وليس بأثر رجعي .

وسوف نقوم بالرد على هذه الأسانيد لأنه من وجهة نظرنا جانبها الصواب للأسباب التالية :-

١ - إن هناك فرقاً بين حق الممول في خصم الضريبة على المدخلات والتسهيلات التي تمنحها مصلحة الضرائب على المبيعات لمستوردي السلع الرأسمالية بهدف استخدامها وبين حقه في تقسيط الضريبة ، فالأولى تتعلق بتحديد الضريبة واجبة الأداء والثانية تتعلق بسداد قيمة الضريبة وتحصيلها وكلا

منهما واقعة مستقلة عن الأخرى ولا رابط بينهما ليقال إن تحقق الأولى يمنع تحقق الثانية أو العكس .

ومن ثم فإن ما تذرعت به مصلحة الضرائب على المبيعات وربطها بين الحق في الخصم وتقسيط الضريبة لا محل لها قانوناً ولا يوجد لها أساس في الواقع أو القانون أو في أساسيات الضريبة أو علومها .

٢ - إن حق خصم الضريبة على الأصول الرأسمالية كضريبة مدخلات مصدره حكم النقض الصادر بشأن المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية .

والذي أسس خضوع السلع الرأسمالية للضريبة باعتبارها ضريبة مبيعات على السلع المستوردة ومعاملتها نفس معاملة السلع المستوردة ، فإذا كان ذلك هو أساس الخضوع الذي أقرته محكمة النقض فإن معاملة السلع المستوردة بالنسبة لضريبة المبيعات يستوجب خصم الضريبة على

المدخلات من الضريبة المستحقة والتي تم تحصيلها كضريبة مبيعات .

إلا إن حكم محكمة النقض جاء كاشفاً لحق الممول في خصم ما سبق سداده من ضريبة على السلع الرأسمالية باعتبارها سلعا مستوردة .

وهذا الحكم كشف عن المعاملة الضريبية المعتبرة قانوناً في المعاملة الضريبية للسلع الرأسمالية بالنسبة لضريبة المبيعات وكيفية معالجتها قانوناً .

ومن ثم فإن هذا الحكم ذات أثر كاشف وليس منشأ وهذا الأثر لا يرتبط بتاريخ صدور الحكم أو تاريخ إقرار مصلحة الضرائب على المبيعات لهذا المبدأ القانوني أو تاريخ صدور قرار مصلحة الضرائب على المبيعات لقرارات أو تعليمات بهذا الشأن ولكنه مرتبط باستجلاء واستظهار إرادة المشرع والتي عبر عنها وكشف عنها وأقرها حكم محكمة النقض في هذا الخصوص .

ومن ثم فلا مجال للقول بأن هذا القرار لا يسرى على الحالات التي تمت قبل صدوره ، لأن القول بذلك يلقى الطبيعة الكاشفة للأحكام ، ويتعارض مع أوليات المبادئ القانونية وطبيعة الأحكام القضائية .
لذلك :-

فإن الرأي الصحيح بالنسبة للتطبيق طبقاً لما تقدم هو :-
(أ) أن ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية تعتبر ضريبة على المدخلات

يجب خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات عن الفترة على المنشأة سواء كانت المنشأة أو الشركة قد قامت بسدادها أو قامت بتقسيطها و سواء كانت الشركة قد انتهت من التقسيط أو مازالت تقوم بسداد الأقساط ، ولكن يظل لمصلحة الضرائب على المبيعات الحق في تحصيل قيمة الأقساط طبقاً للأساس الذي اتفقت عليه مع المكلف ويدون

تعميل فوري للأقساط .
(ب) أن وجهة نظر مصلحة الضرائب على المبيعات قد تجاهلت الثوابت القانونية في مجال الأثر الكاشف للأحكام .
(ج) لا يوجد ما يبرر قانوناً معاقبة المكلف على استخدامه لحق مقرر له قانوناً حتى لا تفقد مصلحة الضرائب على المبيعات مصداقيتها في هذا المجال .

وزارة الاستثمار

الشركة القابضة للتجارة

شركة بيع المصنوعات المصرية

تخفيضات هائلة

لعيد الأضحى وموسم الشتاء

- * كل ما تتطلعون إليه لعيد أبهى وأجمل .
- * أرقى معروضات ٢٠٠٥ فائقة الجودة .
- * خصومات لا مثيل لها تشمل كل الأقسام .



بيع المصنوعات المصرية... اسم يعشقه المصريون

شركة مصر / إيران للفزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميراثكس)

تأسست في ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له
ويقدر إجمالي الاستثمارات بحوالي (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراثكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالتالي:-

١ % للجانب المصري ويمثله،

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس. ٢ - بنك الاستثمار القومي.

٩٤ % للجانب الإيراني ويمثلها

الشركة الإيرانية للاستثمارات الأجنبية.

• الأنشطة الرئيسية لميراثكس هي إنتاج وتسويق غزل القطن والمخلوط بالبوليستر من
نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزي مسرح وممشط، مضرّد ومزوّى، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرّر
على كوندزو شلل.

• قد جهزت ميراثكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.

• يقدر الإنتاج السنوي بحوالي ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.

• مصنع الغزل الرفيع:-

الطاقة = ٥٩٦٤٨ مردن

الإنتاج = ٥٢٥٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٢١ إنجليزي

الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن

الإنتاج = ٢٦٠٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزي

• مصنع الغزل السميك:-

الطاقة = ٢٢٠٠ روتر

الإنتاج = ٢٥٠٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٣ إنجليزي

• تبلغ صادرات ميراثكس حوالي (٤٠٠٠ طن سنوياً) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق
أوروبا الغربية (ألمانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، إسبانيا، إنجلترا، إيطاليا) ودول شرق آسيا
(اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية ما يقرب من (٢٨ مليون جنيه)

التميز هو أسلوبنا

الوثيقة الرائدة

أرباحك معنا ممكن تصل إلى

١٤٥ جنيه سنويا لكل ألف جنيه

من مبلغ التأمين تدفع في نهاية مدة التأمين
طبقا لآخر معدل لتوزيع الأرباح

وفي حالة الوفاة (لا قدر الله)
يستحق لك مبلغ التأمين
بالإضافة إلى ما يخص الوثيقة
من أرباح حتى تاريخ الوفاة

**مهما كان سنك
ومهما كان دخلك
هتلاقي الوثيقة
اللي تناسبك**

مصر التأمين

الحاصلة على شهادة الأيزو ٩٠٠١/٢٠٠٠



W-site: www.misrins.com
E-mail: misr_ins@misrins.com

الإدارة المركزية ٤٤ أش الدقي - الجيزة ت: ٢/٣٥٥٣٥٠
منطقتنا القاهرة ٧ ش طلعت حرب - القاهرة ت: ٢/٣٨٢١٠٠
الإسكندرية ١١ طريق المدينة ت: ٣/٤٨١٧٥٠
الغربية ميدان عرابي - الإسماعيلية ت: ١٤/٩١٥١٥٧
شرقية المنيشا ٨ ش الجيش - برج الصحافة - المنصورة ت: ٥٠/٢٣١٠٩١٣
وسط وغرب الدلتا ٢٥٥ ش السجلاء - طنطا ت: ٤٠/٣٣٢١٢٠٨
شمال ووسط قبلي أرض سلطان - ش طه حسين - المنيا ت: ٨٦/٣٣١١٢٢
جنوب قبلي ١٤ عمارة مصر للتأمين طريق أسسوط - سوهاج ت: ٩٣/٣٢٢٢٢٤